



**ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS**

**Mestrado em Gestão**

*Especialização em Contabilidade e Auditoria*

**Dissertação**

**A relevância do sistema de gestão da qualidade e o papel da contabilidade nas pequenas e médias empresas portuguesas**

**Elaborado por:**

Osvaldo Manuel Serrão Ferreira

**Orientador:**

Prof.<sup>a</sup> Doutora Margarida Saraiva

**Orientador:**

Prof. Doutor Jorge Casas Novas

**Évora, 2012**





**ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS**

**Mestrado em Gestão**

*Especialização em Contabilidade e Auditoria*

**Dissertação**

**A relevância do sistema de gestão da qualidade e o papel da contabilidade nas pequenas e médias empresas portuguesas**

**Elaborado por:**

Osvaldo Manuel Serrão Ferreira

**Orientador:**

Prof.<sup>a</sup> Doutora Margarida Saraiva

**Orientador:**

Prof. Doutor Jorge Casas Novas

**Évora, 2012**



## ***In memoriam***

Ao **Capitão JOSÉ MANUEL DA PALMA**, meu saudoso e querido amigo, a minha inapagável gratidão, por me ter ensinado a acreditar, há mais de trinta anos, que, com trabalho, também com alguma sorte, “nenhum sonho é impossível”.

A sua imagem de **HOMEM BOM**, perdurará toda a vida nas matrizes da minha memória.

Até sempre!



## **Resumo**

### **A relevância do sistema de gestão da qualidade e o papel da contabilidade nas pequenas e médias empresas portuguesas**

A existência de um sistema de gestão da qualidade (SGQ) e de um sistema de contabilidade orientado para a gestão podem ser duas fontes de vantagem competitiva ao alcance das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas.

Neste contexto, esta investigação foi desenvolvida com o objetivo de estudar o posicionamento das PME portuguesas relativamente ao SGQ e investigar a utilização que fazem do sistema de informação contabilística, através de um questionário enviado a 1000 PME portuguesas.

Os resultados obtidos evidenciam que as PME portuguesas, apesar de reconhecerem a importância da gestão da qualidade e do papel da contabilidade no processo de decisão, devem explorar mais o seu potencial, utilizando técnicas mais avançadas e menos tradicionais, que acrescentem valor ao sistema de informação e sirvam de suporte à estratégia de gestão pela qualidade.

**Palavras-chaves:** Pequenas e médias empresas; gestão da qualidade, contabilidade.





## **Abstract**

### **The relevance of quality management system and the role of accounting in small and medium Portuguese companies**

The existence of a quality management system (QMS) and an accounting system oriented management can be two sources of competitive advantage within the reach of Portuguese small and medium enterprises (SMEs).

In this context, this research was developed to study the positioning of Portuguese SMEs for the QMS and to investigate their use of accounting information system, through a questionnaire sent to 1000 Portuguese SMEs.

The results show that Portuguese SMEs, while acknowledging the importance of quality management and the role of accounting in the decision process, should further explore their potential, using more advanced techniques and less traditional, that add value to the information system and to support a strategy of quality management.

**Keywords:** Small and medium enterprises, quality management, accounting.



## **Agradecimentos**

Muito obrigado a todos aqueles que a minha ingratidão já não me deixa lembrar e que, direta ou indiretamente, me ajudaram nesta caminhada.

Muito obrigado aos meus sócios, Teresa e Vasco, cuja competência e dedicação ao serviço permitiram suprir tranquilamente as minhas frequentes ausências.

Muito obrigado a todas as instituições onde servi, e que permitiram que fizesse os meus estudos, como “estudante trabalhador”, em especial ao Exército, onde me fiz homem.

Muito obrigado aos meus professores, pelas suas lições ao longo da minha vida. Permito-me evocar, em singela homenagem a todos eles, o nome da senhora professora Maria do Céu, que me ensinou a ler e a escrever.

Muito obrigado a todos os quadros das pequenas e médias empresas que dedicaram o seu escasso tempo à participação neste estudo, respondendo ao questionário.

Finalmente, muito obrigado ao senhor professor doutor Jorge Casas Novas, meu orientador na preparação da dissertação de mestrado, pelos seus ensinamentos, pelo seu apoio e pela sua prestimosa colaboração e, muito especialmente, à minha orientadora, senhora professora doutora Margarida Saraiva, a quem devo, em larga medida, ter chegado até aqui. Com elevadíssimo grau de prontidão, sempre respondeu a todas as minhas perguntas com clarividência, evidenciando um firme propósito de aumentar e consolidar os meus conhecimentos. Permanentemente empenhada na minha motivação para alcançar melhores padrões de desempenho, possibilitou a superação das minhas inúmeras limitações e insuficiências. Enquanto aluno / cliente da Universidade de Évora, reconheço à minha orientadora, senhora professora doutora Margarida Saraiva, invulgares qualidades pessoais e profissionais e considero a sua dedicação inexcedível e de elevado mérito, superando largamente as minhas melhores expectativas.

Aos dois, estou especialmente agradecido.

Bem hajam!



## ÍNDICE GERAL

---

	Pág.
<b>ÍNDICE GERAL .....</b>	<b>11</b>
<b>ÍNDICE DE FIGURAS .....</b>	<b>12</b>
<b>ÍNDICE DE GRÁFICOS .....</b>	<b>13</b>
<b>ÍNDICE DE QUADROS .....</b>	<b>13</b>
<b>ÍNDICE DE TABELAS .....</b>	<b>14</b>
<b>ÍNDICE DE APÊNDICES .....</b>	<b>14</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS .....</b>	<b>15</b>
<b>GLOSSÁRIO .....</b>	<b>16</b>
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>17</b>
1.1. Enquadramento do Tema, Justificação da Escolha e Contribuições do Estudo .....	17
1.1.1. Contextualização do estudo .....	17
1.1.2. Justificação da escolha do tema .....	18
1.1.3. Contribuições do Estudo .....	18
1.2. Formulação do Problema e dos Objetivos da investigação .....	19
1.2.1. O problema e as questões de investigação .....	20
1.2.2. Objetivos .....	22
1.3. Metodologia .....	22
1.4. Estrutura do Trabalho .....	23
<b>2. REVISÃO DA LITERATURA .....</b>	<b>25</b>
2.1. A Predominância das Pequenas e Médias Empresas .....	25
2.1.1. A estrutura empresarial portuguesa .....	26
2.1.2. Principais constrangimentos e causas de mortalidade das pequenas e médias empresas .....	29
2.1.3. Política europeia para as pequenas e médias empresas .....	31
2.2. A Gestão da Qualidade - Uma Estratégia Para as Pequenas e Médias Empresas ....	33
2.2.1. A qualidade como fator de competitividade das pequenas e médias empresas..	34
2.2.2. Vertente económica da qualidade .....	39
2.2.3. Ferramentas e técnicas básicas da qualidade .....	50
2.2.4. Sistema de gestão da qualidade: motivações, obstáculos e benefícios .....	57
2.3. A Contabilidade nas Pequenas e Médias Empresas .....	69
2.3.1. A contabilidade como instrumento de gestão .....	69
2.3.2. A utilização da contabilidade nas pequenas empresas .....	73
2.3.3. A contabilidade e a gestão dos custos da qualidade .....	78
<b>3. OPÇÕES METODOLÓGICAS .....</b>	<b>87</b>
3.1. Meio onde o estudo foi realizado .....	88
3.2. Classificação do estudo .....	89
3.3. População ou universo .....	92
3.4. Seleção da amostra .....	95
3.5. Definição das variáveis .....	98
3.6. Recolha de dados .....	101
3.7. Análise dos dados .....	106

<b>4. RESULTADOS E DISCUSSÃO .....</b>	<b>109</b>
4.1. Caraterização dos participantes.....	110
4.1.1. Perfil do respondente .....	111
4.1.2. Empresas participantes.....	114
4.2. Apresentação e interpretação dos resultados .....	120
4.2.1. Sistema de gestão da qualidade.....	121
4.2.2. Sistema de contabilidade.....	150
<b>5. CONCLUSÕES .....</b>	<b>165</b>
5.1. Perfil dos Respondentes e Caraterização das Empresas .....	166
5.2. Sistema de Gestão da Qualidade (Variável-chave I) .....	169
5.3. Sistema de Contabilidade (Variável-chave II) .....	173
5.4. Compêndio .....	176
5.5. Limitações do estudo .....	178
5.6. Propostas de Investigação Futuras .....	180
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>181</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>189</b>
Apêndice I – Carta de Apresentação.....	cxc
Apêndice II – Inquérito por Questionário .....	cxc

## ÍNDICE DE FIGURAS

---

	<b>Pág.</b>
Figura 1 - Cadeia de reação de Deming, acrescentada por Joiner.....	35
Figura 2 – Fontes gerais de vantagem competitiva .....	36
Figura 3 – Custos dos processos de melhoria.....	47
Figura 4 – Diagrama de Pareto .....	51
Figura 5 – Principais elementos de um fluxograma .....	52
Figura 6 – Fluxograma .....	53
Figura 7 – Histograma de frequências.....	54
Figura 8 – Diagrama de Ishikawa.....	55
Figura 9 - Variáveis-chave da investigação.....	99
Figura 10 – Informação produzida pelas PME, sobre os custos da qualidade .....	157
Figura 11 – Razões para a inexistência de informação contabilística sobre os custos da qualidade.....	167
Figura 12 – Conclusões do estudo, relacionadas com o modelo da investigação ....	177

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

---

	<b>Pág.</b>
Gráfico 1 - PME e Grandes empresas, no final de 2005 .....	27
Gráfico 2 – Evolução % das empresas com menos de 10 empregados - 2005 a 2009.....	28
Gráfico 3 – Desafios comuns que as PME europeias enfrentam .....	30
Gráfico 4 – Setor de atividade.....	115
Gráfico 5 – Número de empresas por secções da CAE – Rev. 2.1 .....	116
Gráfico 6 - Número médio de empregados .....	117
Gráfico 7 - Total do último balanço anual (por escalões).....	118
Gráfico 8 - Volume de negócios total (por escalões).....	119
Gráfico 9 - Sistema de gestão da qualidade .....	121
Gráfico 10 – Decisão das empresas .....	135
Gráfico 11 - Certificação do SGQ.....	139
Gráfico 12 – Atitude das PME face à possibilidade de implementarem um SGQ ..	143
Gráfico 13 – Atitude das PME face à possibilidade de certificarem o SGQ .....	146
Gráfico 14 – Distribuição das PME relativamente à produção de informação sobre custos da qualidade.....	156

## ÍNDICE DE QUADROS

---

	<b>Pág.</b>
Quadro 1 - Relação entre as causas de mortalidade das pequenas empresas, as cinco forças competitivas de Porter e a inteligência competitiva .....	29
Quadro 2 – Síntese da política europeia para as PME .....	32
Quadro 3 – Resumo da evolução do conceito de qualidade .....	34
Quadro 4 - Modelos genéricos de custos da qualidade .....	43
Quadro 5 - Custos da qualidade .....	44
Quadro 6 – Vantagens e limitações do modelo PAF .....	46
Quadro 7 – Custos totais da qualidade, segundo Bank .....	48
Quadro 8 – Normas da série ISO 9000 .....	58
Quadro 9 – Estudos sobre motivações, obstáculos e benefícios da implementação/ certificação do SGQ .....	60
Quadro 10 – Estudos que aportam as motivações para implementar/ certificar o SGQ segundo o referencial ISO 9001 .....	63
Quadro 11 – Estudos que aportam as dificuldades na implementação/ certificação do SGQ segundo o referencial ISO 9001 .....	65
Quadro 12 – Estudos que abordam os benefícios da implementação/ certificação do SGQ segundo o referencial ISO 9001 .....	67
Quadro 13 - Classificação das Investigações .....	90
Quadro 14 – Estudos que identificam dificuldades na obtenção de informação contabilística sobre custos da qualidade .....	161
Quadro 15 – Consequências positivas e negativas.....	178

## ÍNDICE DE TABELAS

---

	<b>Pág.</b>
Tabela 1 - Efetivos e limiares financeiros que definem as categorias de PME.....	25
Tabela 2 – Empresas não financeiras, segundo o nº de empregados, em 2009.....	26
Tabela 3 - PME e grandes empresas não financeiras na UE a 27 (% do total) ..	27
Tabela 4 - Importância da informação contabilística nas decisões estratégicas e operacionais .....	75
Tabela 5 – Seleção da amostra de empresas certificadas .....	97
Tabela 6 – Seleção da amostra de empresas não certificadas.....	98
Tabela 7 – Frequências do género humano .....	111
Tabela 8 – Estatísticas da idade .....	112
Tabela 9 - Habilitações literárias .....	112
Tabela 10 – Estatísticas da antiguidade .....	113
Tabela 11 – Estatísticas da experiência profissional .....	113
Tabela 12 – Forma jurídica.....	115
Tabela 13 - Periodicidade com que é gerada informação sobre custos da qualidade.....	122
Tabela 14 – Periodicidade de utilização de ferramentas básicas da qualidade .....	125
Tabela 15 - Grau de importância dos benefícios do SGQ .....	129
Tabela 16 – Estatísticas do grau de importância dos benefícios do SGQ .....	130
Tabela 17 - Grau de importância das dificuldades na implementação do SGQ.....	132
Tabela 18 – Estatísticas do grau de importância das dificuldades .....	133
Tabela 19 - Efeitos obtidos com o sistema de gestão da qualidade (SGQ) .....	137
Tabela 20 – Estatísticas dos efeitos obtidos com o SGQ .....	138
Tabela 21 - Razões (motivações) para a certificação do SGQ .....	140
Tabela 22 – Estatísticas das motivações para a certificação do SGQ .....	141
Tabela 23 – Razões pelas quais as PME desistiram de implementar um SGQ.....	144
Tabela 24 – Razões pelas quais as PME nunca pensaram implementar um SGQ ...	144
Tabela 25 – Razões pelas quais as PME desistiram de certificar o SGQ.....	147
Tabela 26 – Razões pelas quais as PME nunca pensaram certificar o SGQ .....	192
Tabela 27 – Intensidade dos fins para que serve a contabilidade das PME .....	151
Tabela 28 – Estatísticas dos fins para que serve a contabilidade das PME.....	152

## ÍNDICE DE APÊNDICES

---

	<b>Pág.</b>
Apêndice I – Carta de Apresentação .....	cxc
Apêndice II – Inquérito por questionário .....	cxc



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

---

ABC (Sistema) - *Activity Based Cost System*

ACP – Ações Corretivas e Preventivas

AECA – Associação Espanhola de Contabilidade e Administração

*apud* – Citado por

ASQC - *American Society for Quality Control*

e. g. (*Exempli gratia*) – Por exemplo

*et al.* (*alii, aliae, alia*) – E outros

etc. (*et ceteri*, ou *cetera*) – E assim, e o resto

IPQ – Instituto Português de qualidade

ISO – *International Organization for Standardization*

PME – Pequenas e Médias Empresas

pq. - Porque

SGQ – Sistema(s) de Gestão da Qualidade

SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*

UE – União Europeia

TQM - *Total Quality Manangement*

## GLOSSÁRIO

---

CONCEITOS	DEFINIÇÕES
<b>Controlo da qualidade</b>	Tem como objetivo fundamental satisfazer as exigências de qualidade dos consumidores. Consiste em avaliar o desempenho operacional e agir sobre os processos, para corrigir desvios entre as realizações e o planeamento.
<b>Custos das falhas internas</b>	Gastos resultantes da incapacidade de um produto ou serviço satisfazer as exigências da qualidade antes da entrega ao cliente (e. g. desperdícios anormais, sucatas, paragens anormais das máquinas, repetição de ensaios, etc.).
<b>Custos de avaliação</b>	São gastos com ensaios e de inspeções para avaliar se a qualidade especificada está a ser mantida (e. g. inspeção às compras, inspeção e testes aos produtos, calibração de equipamentos de inspeção, medições e ensaios, etc.).
<b>Custos de conformidade</b>	São gastos incorridos para satisfazer as necessidades explícitas e implícitas dos clientes de um processo.
<b>Custos de falhas externas</b>	Gastos resultantes da incapacidade de um produto ou serviço em satisfazer as exigências da qualidade depois da entrega ao cliente (e. g. reclamações, substituição de produtos defeituosos, gastos de garantia, indemnizações, etc.).
<b>Custos de não-conformidade</b>	São incorridos quando há falhas num processo.
<b>Custos de prevenção</b>	São gastos incorridos com ações para minimizar os custos da falhas e de avaliação (e. g. planeamento da qualidade, avaliação de novos projetos, formação e treino, recolha e análise dos dados da qualidade, preparação de relatórios da qualidade, projetos de melhoria, etc.).
<b>Empresa</b>	Qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma atividade económica (exceto quando referido de forma diferente).
<b>Garantia da qualidade</b>	Ações planeadas e sistemáticas para evidenciar a conformidade dos produtos e serviços com as especificações e requisitos da qualidade.
<b>Gestão da Qualidade Total</b>	Estratégia de gestão orientada para criar incutir a consciência da qualidade em todos os processos da organização.
<b>Indicadores</b>	Índices, rácios ou qualquer outra medida que permita avaliar o desempenho ao longo do tempo.
<b>Melhoria da qualidade</b>	Aperfeiçoamento do nível de desempenho atual, melhorando a competitividade.
<b>Planeamento da qualidade</b>	Definição de metas (objetivos), indicadores de desempenho, iniciativas (ações) e meios (recursos) para atingir as metas.
<b>Sistema de Gestão da Qualidade</b>	Conjunto de elementos, interrelacionados e interatuantes, para estabelecer a política e os objetivos da qualidade e para a concretizar estes objetivos, transmitindo, com a máxima confiança, que um determinado nível de qualidade aceitável é alcançado com um custo mínimo, isto é, de forma eficiente.

## **1. INTRODUÇÃO**

---

### **1.1. Enquadramento do Tema, Justificação da Escolha e Contribuições do Estudo**

Esta subsecção descreve o contexto onde o trabalho de investigação foi realizado e expõe as principais razões que presidiram à escolha do tema e os eventuais contributos, ainda que modestos, para a resolução de problemas práticos.

#### **1.1.1. Contextualização do estudo**

As pequenas empresas são predominantes em Portugal e na Europa. Pelas suas características, têm muitas carências e fragilidades específicas, tais como: falta de conhecimentos de gestão em geral e de contabilidade, em particular, obsolescência de métodos e da mentalidade empresarial, visão de curto prazo, indisciplina e desorganização, falta de orientação técnica especializada, gastos administrativos elevados e fraca capacidade de crescimento (Chér, 1991; CE, 2008).

As pequenas e médias empresas (PME) diferenciam-se das grandes empresas, por um lado, devido ao importante papel que desempenham no crescimento económico e na criação de emprego, sendo determinantes para a coesão e o bem-estar social e, por outro, pelos inúmeros obstáculos que afetam a sua competitividade (CE, 2008), bem como pela capacidade das empresas entrarem em concorrência e prosperarem, para se manterem no mercado a médio e longo prazo (Medeiros, 2000).

A gestão da qualidade e um adequado sistema de informação contabilístico que sirva de suporte ao processo de decisão, podem tornar as empresas mais eficientes e preparadas para enfrentarem os novos desafios com que se deparam na atualidade, com uma concorrência globalizada e num ambiente de grave crise económica, segundo Mateus (2010) “nova, desigual e diferente”, porque é, pela primeira vez, uma crise verdadeiramente global, uma crise dos mercados globais, da própria economia mundial e não de uma parte dela.

A qualidade, enquanto filosofia e modelo de gestão que coloca ao dispor das organizações um conjunto de técnicas, ferramentas e metodologias, pode ajudar as PME portuguesas a ultrapassarem muitas das dificuldades com que se debatem no dia-a-dia, de acordo com a sua realidade (Moura, 1997; Capricho e Lopes, 2007). Como referem Saraiva e Rolo (2009: 95),

“a Gestão da Qualidade Total tem sido amplamente aceite como um modelo de gestão que reforça as vantagens competitivas das empresas que o implementam com sucesso.”

Por outro lado, um bom sistema de contabilidade que, em tempo oportuno e nas melhores condições de eficiência, seja capaz de fornecer informação suficiente e útil à tomada de decisões, pode também ser determinante para o sucesso das pequenas empresas e, conseqüentemente, para o desenvolvimento económico e crescimento do emprego. Como afirmam Borges, Rodrigues e Morgado (2002), uma organização com um sistema de informação bem concebido, tem uma vantagem competitiva sobre as demais organizações.

Apresentado o tema, seguidamente justifica-se a sua escolha.

### **1.1.2. Justificação da escolha do tema**

O estudo foi efetuado junto das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, principalmente devido:

- À sua reconhecida importância para a economia e o emprego (CE 2008, 2011);
- Ao seu elevado número, representando mais de 99% das empresas portuguesas (INE, 2008);
- Às enormes carências e fragilidades das empresas de menor dimensão (Oliveira e Salles, 2002; Nunes e Sarrasqueiro, 2004; Peña, 2005; Labatut, Pozuelo e Veres 2009; Petry e Nascimento, 2009; Ilias, Razak e Yaso, 2010);
- À existência de poucos estudos científicos sobre as pequenas empresas (Nunes e Sarrasqueiro, 2004; Labatut *et al.*, 2009)
- Ao interesse profissional do investigador, contabilista e assessor de PME e entidades do setor não lucrativo (ESNL), integrado numa pequena empresa de contabilidade e assessoria na gestão administrativa e financeira, cujos clientes são todos PME e ESNL.

Na subsecção seguinte, referem-se as contribuições do estudo.

### **1.1.3. Contribuições do Estudo**

D'Oliveira (2007) refere que nos cursos de mestrado devem ser desenvolvidos trabalhos de investigação aplicada, que contribuam de forma clara para a resolução de problemas práticos.

Por sua vez, Barañano (2008) afiança que os dados primários dão um contributo acrescido ao trabalho de investigação, aumentando consideravelmente o seu interesse para a comunidade científica e a sua utilidade para o universo objeto de estudo.

Nesta conformidade, com o presente trabalho de investigação, ambiciona-se oferecer os seguintes contributos:

- **Para as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas**, sugerir um caminho para melhorarem a sua organização e as práticas de gestão, socorrendo-se da gestão da qualidade e do sistema de informação contabilístico, duas ferramentas de gestão ao seu alcance, orientadas para a satisfação do cliente, para a melhoria contínua, para o planeamento, produtividade, eficiência e, conseqüentemente, para a competitividade (Moura, 1997; Wernke e Bornia, 2000; António e Teixeira, 2007; Pires, 2007; IPQ, 2008; Saraiva e Rolo, 2009).
- **Para a comunidade académica**, melhorar o conhecimento acerca das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, porquanto, segundo Nunes e Sarrasqueiro (2004) e Labatut *et al.* (2009), existe escassez de trabalhos empíricos realizados com este segmento de empresas;
- **Para o autor**, compreender melhor (agora também numa perspetiva científica) o segmento de empresas às quais presta serviços, designadamente sobre dois aspetos que considera da maior importância para a sobrevivência das pequenas empresas – sistema de informação contabilístico e sistema de gestão da qualidade -, ao alcance de todas, mesmo das de menor dimensão (Pires, 2007; IPQ, 2008).

Deste modo, é oportuno investigar o posicionamento das pequenas e médias empresas (PME) estabelecidas em Portugal, no que respeita ao sistema de gestão da qualidade e à utilização do sistema de contabilidade.

Em seguida, formula-se o problema e estabelecem-se os objetivos da investigação.

## **1.2. Formulação do Problema e dos Objetivos da investigação**

Nesta subsecção explana-se a situação considerada problemática e que, de acordo com Fortin (2003), exige uma explicação ou, pelo menos, uma melhor compreensão do fenómeno observado.

### **1.2.1. O problema e as questões de investigação**

Segundo Pires (2007:199), a gestão da qualidade pode aumentar, significativamente, a possibilidade de encontrar as melhores soluções a um custo mínimo, assegurando que “a qualidade tem um impacto direto na produtividade”.

Sansalvador e González (2002) referem que a qualidade é hoje em dia um fator crítico e que para geri-la adequadamente é preciso um método permanente de avaliação ou medida, que permita quantificar claramente os pontos fortes e as áreas suscetíveis de melhoria.

Para Branco (2008), a gestão da qualidade pode dar um contributo indispensável para a competitividade das empresas, a qual depende da capacidade para satisfazer as expetativas dos clientes, dos custos, do *marketing*, da tecnologia e dos equipamentos, das competências de gestão e proficiência técnica do pessoal, da capacidade para inovar e aproveitar as oportunidades que surgem no mercado. A gestão da qualidade pretende englobar todos estes fatores numa abordagem da gestão orientada para a melhoria da qualidade do produto/serviço, de modo a contribuir para melhores resultados do negócio.

Por outro lado, como afirmam Carvalho e Morais (2003), o contexto de mudança que hoje caracteriza qualquer economia, em qualquer parte do mundo (e.g aumento da concorrência, conceção de novas estruturas organizacionais, inovação tecnológica) impõe uma nova atitude. Às empresas já não basta analisar o passado e tentar remediar eventuais desvios relativamente aos objetivos do presente. Muito mais do que corrigir os erros do passado, no presente, deve agir-se pensando no futuro. Para que tal seja possível, é preciso desenvolver os sistemas de informação dentro das organizações, para que possam, em tempo oportuno, fornecer informação útil e apropriada para apoio ao planeamento.

É aqui que a contabilidade também tem um importante papel a desempenhar, enquanto instrumento especialmente vocacionado para gerar informação de apoio à decisão, histórica e prospetiva, por meio da preparação de demonstrações financeiras. Neste sentido, Jordan, Neves e Rodrigues (1999) destacam a importância da informação financeira para a gestão, porquanto constitui um instrumento fundamental para o acompanhamento das atividades exercidas e dos recursos utilizados. A forma como os elementos são estruturados e organizados influencia o conhecimento e, por conseguinte, as atitudes dos gestores.

---

À medida que aumenta a dimensão das empresas, determinada pelo alargamento do mercado e pelas inovações tecnológicas, maior é a necessidade de informação contabilística atempada, para apoio à decisão. A tomada de medidas para lançar novos produtos a preços competitivos, fazer face à concorrência e melhorar os resultados, implica que todos os aspetos da gestão estejam convenientemente organizados, programados e controlados, para facultarem aos decisores o conhecimento profundo da informação, em tempo útil (Caiado, 2008).

Sendo estes dois aspetos, segundo os autores citados, tão importantes para a competitividade das organizações – sistema de gestão da qualidade e sistema de informação contabilístico – e padecendo as pequenas empresas de tantas insuficiências e fraquezas, é pertinente conhecer a relevância do sistema de gestão da qualidade (SGQ) e o papel da contabilidade nas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, respondendo às seguintes questões-chave de investigação:

- As PME têm um SGQ? Produzem informação estruturada sobre custos da qualidade? Que ferramentas básicas da qualidade utilizam?
- Que importância atribuem as PME aos benefícios do SGQ e às dificuldades na sua implementação? Como avaliam os efeitos obtidos? Que motivações para a certificação do SGQ?
- Qual a atitude das PME que não dispõem de SGQ, face à possibilidade de o implementarem? E qual a postura das que não o têm certificado, face à possibilidade de o certificarem?
- Para que serve o sistema de contabilidade das PME? O sistema de contabilidade das PME contribui para a gestão dos custos da qualidade?

Em seguida, formula-se o objetivo geral da investigação e os objetivos específicos, articulados através das questões-chave da investigação (Barañano, 2008).

### **1.2.2. Objetivos**

#### ***Objetivo Geral***

Este trabalho de investigação tem como objetivo estudar o posicionamento das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas relativamente ao sistema de gestão da qualidade (SGQ) e investigar a utilização da contabilidade como sistema gerador de informação para a gestão.

#### ***Objetivos Específicos***

1. Investigar se as PME portuguesas dispõem de um SGQ e se produzem informação sobre os custos da qualidade e quais as ferramentas básicas da qualidade que utilizam;
2. Avaliar a importância que as PME portuguesas atribuem aos benefícios do SGQ e às dificuldades na sua implementação, os efeitos obtidos e as motivações para certificar o SGQ;
3. Identificar a atitude das PME que não dispõem de SGQ, face à possibilidade de o implementarem, e a postura das que não o têm certificado, face à possibilidade de o certificarem.
4. Averiguar como as PME portuguesas utilizam o sistema de contabilidade para obter informações úteis de apoio à gestão, em geral, e para determinação dos custos da qualidade, em particular.

Seguidamente apresenta-se a metodologia usada para tentar responder às questões-chave anteriormente levantadas e tentar alcançar os objetivos propostos.

### **1.3. Metodologia**

Quanto ao objetivo, este estudo é classificado como exploratório e descritivo. Exploratório porque procura melhorar o conhecimento sobre as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, acerca das quais existem poucos estudos científicos; descritivo, porque procura identificar as características de tais empresas quanto à gestão da qualidade e à utilização da contabilidade.

Quanto à estrutura, este estudo é um trabalho de investigação aplicada, porquanto a melhoria do conhecimento sobre as PME portuguesas, mais concretamente, sobre a forma como encaram a gestão pela qualidade e utilizam a contabilidade, poderá contribuir para as tornar



mais competitivas, pelo uso mais eficiente dos recursos e pela adoção de práticas de gestão mais profissionais.

A população acessível (universo inquirido) é constituída pelas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, inseridas no Anuário Certificação & Qualidade 2008 (Mota, Novo, Infante, Ferreira e Andrade, 2008), do qual foi selecionada uma amostra de 500 PME com sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado, e pelas empresas que integravam a Base Portuguesa de Estabelecimentos e Empresas, produzida pelo Instituto Nacional de Estatística, com dados económicos reportados ao ano 2007, da qual foram retiradas as restantes 500 PME da amostra, sem sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado.

Para seleccionar a amostra, recorreu-se ao método da amostragem aleatória estratificada proporcional e sistemática (Fortin, 2003; D'Oliveira, 2007; Barañano, 2008; Hill e Hill, 2009) que é, a final, uma combinação de vários métodos, no sentido de obter maior representatividade do Universo Inquirido.

A recolha da informação decorreu entre 12 de Junho e 31 de Agosto de 2009 e desenvolveu-se através de um inquérito por questionário, constituído, quase exclusivamente, por questões fechadas, com respostas alternativas.

Para tratar os dados foram utilizadas técnicas de estatística descritiva, com recurso ao *Software* SPSS (versão 17.0). Para além da apresentação dos dados em tabelas de frequências, participação relativa expressa em percentagem e recorrendo a métodos gráficos, as variáveis são caracterizadas por medidas de resumo, com o objetivo de descrever a amostra.

Exposto o tema, a justificação da sua escolha e as contribuições do estudo; formulado o problema e os objetivos da investigação e feita uma breve exposição da metodologia adotada, apresenta-se em seguida a estrutura do trabalho.

#### **1.4. Estrutura do Trabalho**

A presente dissertação está estruturada em capítulos, secções e subsecções. Cada capítulo comporta os seguintes conteúdos:

- **Capítulo 1 - Introdução:** enquadramento do tema, justificação da escolha e contribuições do estudo; delimitação do trabalho de investigação, formulando o problema e os objetivos da investigação; descrição concisa da metodologia utilizada; estrutura da dissertação.
- **Capítulo 2 - Revisão da literatura:** determinação do “estado da arte” sobre o tema, com vista à recolha de contributos, para delimitar o domínio da investigação, e ao conhecimento das correntes conceptuais e teóricas e dos métodos de investigação utilizados. Incide sobre o predomínio das pequenas empresas, a gestão da qualidade e a utilização da contabilidade, duas ferramentas de gestão para a competitividade.
- **Capítulo 3 - Opções metodológicas:** meio onde a investigação foi realizada; classificação da investigação; população e seleção da amostra; variáveis do estudo; instrumento de recolha de dados; técnicas de análise.
- **Capítulo 4 - Resultados e discussão:** perfil dos respondentes, caracterização das empresas participantes e apresentação e interpretação dos resultados.
- **Capítulo 5 - Conclusões:** principais conclusões; limitações do estudo; propostas de investigação futura.

Seguidamente, vai-se proceder à revisão da literatura, de acordo com o conteúdo acima referido para o capítulo 2.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

---

Neste capítulo, encontra-se o quadro conceptual que serve de referência ao presente trabalho de investigação.

Inicialmente, destaca-se o predomínio e a importância das empresas de reduzida dimensão, que proliferam em Portugal e na Europa, a cujas debilidades os mais altos responsáveis políticos, a nível nacional e da União Europeia (EU), têm procurado dar resposta mais adequada.

Em seguida, aborda-se a gestão da qualidade e a utilização da contabilidade, destacando a importância destas duas ferramentas de gestão, ao alcance das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas.

### 2.1. A Predominância das Pequenas e Médias Empresas

Uma característica comum às economias europeias é o facto das PME se assumirem como um pilar das suas estruturas empresariais. Portugal não constitui exceção a esta regra (IAPMEI, 2008).

A definição de PME está contida na Recomendação n.º 2003/361/CE, de 6 de maio, transposta para o nosso ordenamento jurídico através do Decreto-Lei nº 372/2007, de 06 de novembro, que estabelece também os conceitos e critérios a utilizar para aferir o respetivo estatuto (Tabela 1).

**Tabela 1 - Efetivos e limiares financeiros que definem as categorias de PME**

Categorias de PME	N.º de empregados (menor que)	Volume de Negócios	Balanço Total
		(menor ou igual)	
Média empresa	250	€ 50.000.000	€ 43.000.000
Pequena empresa	50	€ 10.000.000	
Micro empresa	10	€ 2.000.000	

**Fonte:** Adaptado de <http://www.enterpriseeuropenetwork.pt/info/polserv/pol%C3%ADticas/Paginas/p1.aspx>, consultado em 15/08/2011

Da análise da Tabela 1 observa-se que são incluídas no grupo das pequenas e médias empresas (PME) todas as empresas que têm menos de 250 empregados e realizam um volume de negócios anual não superior a 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede os 43 milhões de euros.

Em seguida, caracteriza-se brevemente o tecido empresarial nacional.

### 2.1.1. A estrutura empresarial portuguesa

Para caracterizar as empresas portuguesas, recorre-se aos dados mais recentes trazidos a público pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), em março de 2011, através da publicação intitulada “Empresas em Portugal 2009”, e pelo Instituto para o Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (IAPMEI), em fevereiro de 2008, através do relatório sobre “As PME na estrutura empresarial portuguesa”.

Os indicadores utilizados para caracterizar a estrutura empresarial portuguesa foram o número de empresas, o número de empregos assegurados e o volume de negócios, por serem variáveis consideradas pelas fontes consultadas (IAPMEI, 2008; INE, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011; Eurostat, 2011). Na Tabela 2, apresenta-se o número de empresas, por classes de dimensão de pessoal ao serviço, em 2009.

**Tabela 2 – Empresas não financeiras, segundo o nº de empregados, em 2009**

Empregados	Empresas		Empregados		Volume de negócios	
	Número	% do total	Número	% do total	10 <sup>3</sup> €	% do total
Até 9	1.014.103	95,6%	1.610.966	43,3%	86.125.130	25,6%
De 10 a 49	40.135	3,8%	759.804	20,4%	80.180.692	23,9%
De 50 a 249	5.780	0,5%	556.188	15,0%	72.364.864	21,5%
250 ou mais	888	0,1%	790.962	21,3%	97.216.625	28,9%
Total	1.060.906	100%	3.717.920	100%	335.887.312	100%

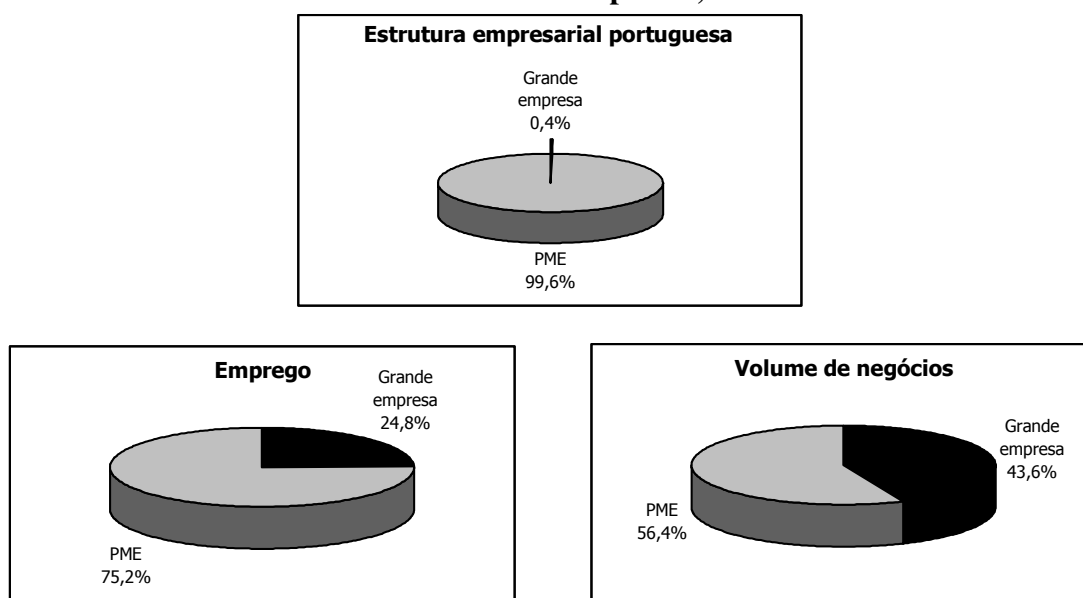
Fonte: INE (2011)

Olhando a Tabela 2, verifica-se que a quase totalidade das empresas não financeiras eram micro empresas (95,6%). As PME (99,9%) são responsáveis por 78,7% do emprego e por 71,1% do volume de negócios.

Em Portugal, segundo o IAPMEI (2008), embora o universo das empresas fosse diferente, porquanto só incluiu sociedades, as PME representavam, no final de 2005, 99,6% das unidades empresariais do país, criando 75,2% do emprego privado e realizando mais de metade do volume de negócios (56,4%). As grandes empresas portuguesas, constituídas sob a forma de sociedade, eram cerca de 1.200, o que corresponde apenas a 0,4% do total de sociedades residentes em Portugal.

No Gráfico 1, apresenta-se a representatividade das PME e das grandes empresas, segundo o IAPMEI (2008).

**Gráfico 1 - PME e Grandes empresas, no final de 2005**



**Fonte:** IAPMEI (2008)

Efetivamente, conforme realça o Gráfico 1, as PME eram perfeitamente dominantes na nossa estrutura empresarial. Na Tabela 3 sintetiza-se a estrutura empresarial da União Europeia (EU) a 27 países, nos anos 2005 e 2008.

**Tabela 3 - PME e grandes empresas não financeiras na UE a 27 (% do total)**

Empresas	Ano 2008		Ano 2005	
	Número	Empregados	Número	Empregados
<b>PME</b>	99,8	66,7	99,8	67,1
Micro empresas	92,0	29,0	91,8	29,6
Pequenas empresas	6,7	20,5	6,9	20,6
Médias empresas	1,1	17,2	1,1	16,8
<b>Grandes empresas</b>	0,2	33,3	0,2	32,9
Total	100	100	100	100

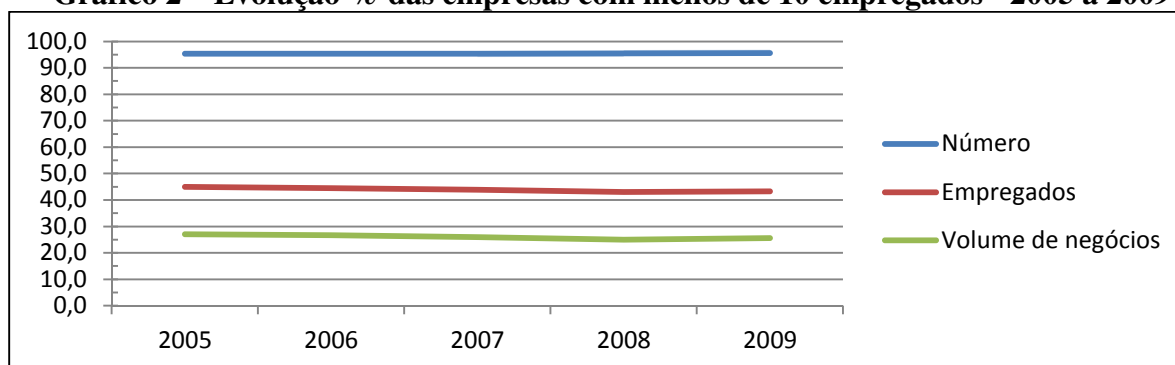
**Fonte:** Eurostat (2011)

Analisando a Tabela 3, pode verificar-se que a situação relativa a estes dois anos se mantém praticamente inalterada e em linha com a situação portuguesa. Em face dos dados apresentados, pode afirmar-se que os verdadeiros gigantes da economia europeia são as microempresas.

Similarmente, o IAPMEI (2008), que centrou o seu estudo apenas nas empresas constituídas sob a forma de sociedade, refere que, de entre as pequenas e médias empresas (PME), assumem especial protagonismo as micro e pequenas empresas, que constituem 97,3% do total e são responsáveis por mais de metade do emprego privado (55,2%) e pela realização de mais de 1/3 do volume de negócios 35,3%).

O Gráfico 2 ilustra claramente a constância da elevada representatividade das micro empresas, relativamente ao seu elevado número, ao emprego que asseguram e ao volume de negócios que efetuam.

**Gráfico 2 – Evolução % das empresas com menos de 10 empregados - 2005 a 2009**



**Fonte:** Elaboração própria, a partir de INE (2007, 2008, 2009, 2010, 2011)

Fica assim brevemente caracterizada a estrutura empresarial portuguesa, segundo várias perspetivas, designadamente, quanto à categoria, emprego e volume de negócios, destacando-se a importância das PME e, em particular, das microempresas, para a economia nacional, situação em tudo idêntica à que se verifica nos restantes países da União Europeia.

A seguir, referem-se os principais constrangimentos de que padecem as PME (CE, 2008) e enunciam-se as principais causas de mortalidade, segundo Chér (1990) *apud* Oliveira e Salles (2002).

### 2.1.2. Principais constrangimentos e causas de mortalidade das pequenas e médias empresas

Segundo o INE (2009), a taxa de mortalidade das empresas portuguesas foi, em 2005, de 14,8%. No entanto, em 2006, segundo a mesma fonte, as atividades imobiliárias e serviços prestados às empresas apresentaram uma taxa de mortalidade de 18,94%, chegando aos 23,2% no setor da educação.

No Quadro 1, relacionam-se fatores que contribuem para a mortalidade das pequenas empresas.

**Quadro 1 - Relação entre as causas de mortalidade das pequenas empresas, as cinco forças competitivas de Porter e a inteligência competitiva**

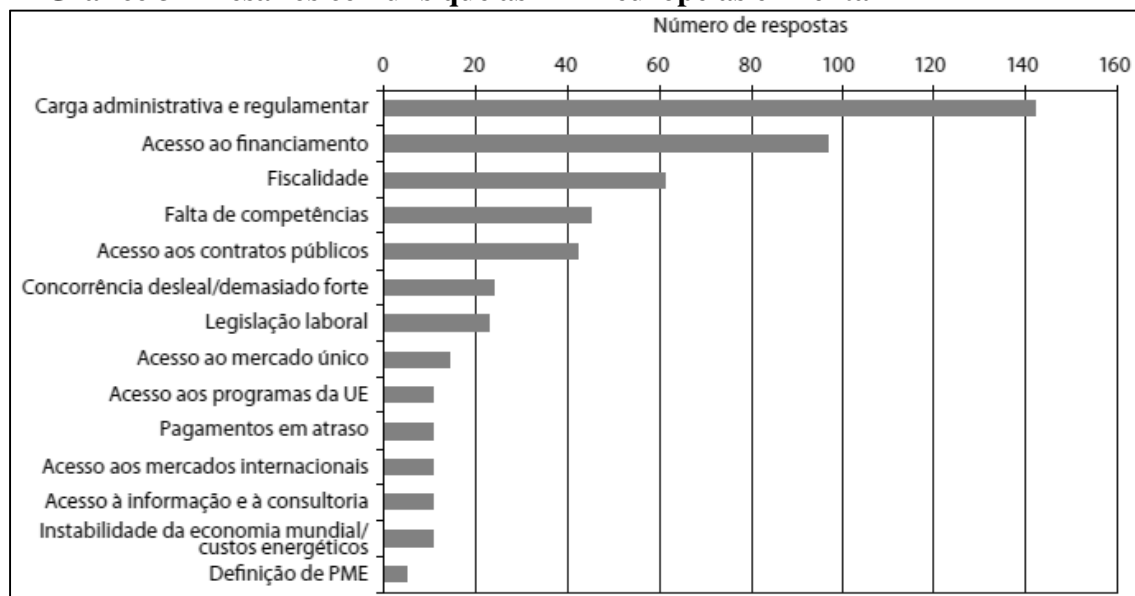
CAUSAS DE MORTALIDADE	CINCO FORÇAS E INTELIGÊNCIA COMPETITIVA
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de recursos financeiros e dificuldades na obtenção de créditos, financiamentos e investimentos (porque os investidores raramente se sentem atraídos por empresas de menor porte);</li> <li>- Imposições de preços por parte dos grandes fornecedores.</li> </ul>	<b>Fornecedores (1)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposições de preços por parte dos grandes clientes;</li> <li>- Manutenção de maus pagadores na carteira de clientes.</li> </ul>	<b>Clientes (2)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Concorrência das grandes empresas e de algumas pequenas e médias.</li> </ul>	<b>(3) Novos competidores; (4) Produtos substitutos; (5) Rivalidade entre indústrias</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de experiência anterior no ramo de negócio e falta de gosto pelo mesmo;</li> <li>- Falta de conhecimentos de gestão geral e, em particular, em recursos humanos, contabilidade e finanças empresariais, jurídicos, marketing, gestão da produção e de informática;</li> <li>- Falta de recurso a orientação técnica especializada (consultoria, assessoria, auditoria);</li> <li>- Mentalidade com a qual os pequenos e os médios empresários entram no negócio, muitas vezes movidos fundamentalmente por objetivos ligados a maiores rendimentos, maiores lucros e <i>status</i> social;</li> <li>- Falta de resistência em momentos de instabilidade e de dificuldade para as empresas;</li> <li>- Falta de profissionais qualificados nas PME;</li> <li>- Burocracias legais;</li> <li>- Obsolescência de métodos, equipamentos e da mentalidade empresarial;</li> <li>- Desentendimento entre os sócios da empresa e ocorrência de eventos pessoais adversos;</li> <li>- Ausência de políticas governativas que representem e defendam eficaz e legitimamente os interesses das PME;</li> <li>- Mistura do património da empresa e do empresário, gerando confusão entre os bens deste e os da empresa, resultando em centralização e paternalismo;</li> <li>- Visão excessiva de curto prazo;</li> <li>- Falta de informação e desinteresse pelos principais acontecimentos económicos, políticos e sociais, em Portugal e no mundo;</li> <li>- Falta de criatividade;</li> <li>- Indisciplina, irresponsabilidade e desorganização;</li> <li>- Inabilidade dos empresários para persuadir e comunicar.</li> </ul>	<b>Inteligência Competitiva</b>

**Fonte:** Adaptado de Oliveira e Salles (2002), citando Chér (1990) e Porter (1986)

Constata-se que uma parte das causas da mortalidade das empresas de menor porte estão ancoradas nas cinco forças competitivas descritas por Porter (1986), enquanto outras fundamentam-se na inexistência de conhecimento, ou seja, na ausência da inteligência competitiva, e. g. falta de conhecimentos de gestão, em contabilidade, obsolescência de métodos, desorganização e mentalidade desfasada da realidade.

As pequenas e médias empresas (PME) compreendem todos os tipos de empresas, desde as individuais até às cooperativas. Enquanto umas propõem serviços muito tradicionais ou produtos artesanais, outras são empresas de alta tecnologia e de rápido crescimento. Apesar das suas diferenças, também a Comissão Europeia (CE) considera que as PME europeias enfrentam muitos desafios em comum, como se pode observar no Gráfico 3, elaborado com base nos resultados da consulta pública às PME, em abril de 2008 (CE, 2008).

**Gráfico 3 – Desafios comuns que as PME europeias enfrentam**



Fonte: CE (2008)

Tanto a CE (2008, 2009, 2011) como os estudos do INE (2007, 2008, 2009, 2010, 2011) e do IAPMEI (2008) são unânimes em atribuir às PME uma posição de capital importância para a economia. No entanto, tais empresas enfrentam problemas muito graves que permanentemente ameaçam a sua sobrevivência no mercado.

Perante a elevada expressão das PME (INE, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011; IAPMEI, 2008; CE, 2008, 2011; Eurostat, 2011), uma economia moderna e um ambiente empresarial mais



dinâmico, forte e inovador, terá que envolver as empresas de menor dimensão, removendo os entraves ao aumento da produtividade. Este é o desafio político chave para a modernização da economia, que esteve na origem de uma nova política da UE para as PME.

### **2.1.3. Política europeia para as pequenas e médias empresas**

Nem sempre as pequenas e médias empresas (PME) tiveram a atenção que hoje suscitam nos mais diversos quadrantes da sociedade (governos, universidades, associações, profissionais). Num passado não muito longínquo, estiveram votadas ao esquecimento. A recessão económica dos anos 70, a manifesta incapacidade de preservar a estabilidade dos mercados e as consequências da acelerada inovação tecnológica, da intensa competição global e, mais recentemente, das alterações no mercado de trabalho, abalaram as premissas económicas da produção em massa. À entrada do 3º milénio, as ameaças de exclusão social e de profundas crises financeiras à escala mundial, elegem, de novo, as PME como promotoras da revitalização económica e social e dão como assente a sua importância e predomínio no tecido empresarial (Rodrigues, 2000).

A estratégia Europa 2020 (lançada pela Comissão Europeia, em 03/03/2010, para assegurar a saída da crise e preparar a economia da União Europeia para a próxima década) está dependente do êxito das PME na realização do seu potencial, principalmente para combater o desemprego, porquanto, na União Europeia (EU), cerca de 23 milhões de PME empregam 67 % da mão-de-obra do setor privado (CE, 2011).

A política da UE para as PME, suas iniciativas e programas principais, sublinhando a importância de tornar a Europa um lugar melhor para as PME fazerem negócio, resume-se no Quadro 2 (CE, 2008, 2011):

**Quadro 2 – Síntese da política europeia para as PME**

MEDIDAS	IDEIAS-CHAVE
Criar um ambiente em que os empresários possam prosperar e o empreendedorismo seja recompensado	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Adquirir experiência em PME de outro país;</li> <li>- Atitude positiva em relação aos que queiram recomeçar;</li> <li>- Encorajar artesãos, minorias e mulheres empresárias.</li> </ul>
Estabelecer regras de acordo com o princípio <i>“Think Small First”</i> (“Pensar primeiro nas pequenas empresas”)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- “Teste PME” para avaliar o impacto da legislação nas PME;</li> <li>- Ouvir e consultar as PME e eleger representante nacional;</li> <li>- Estabelecer exceções, períodos de transição e isenções.</li> </ul>
Sensibilizar as administrações públicas às necessidades das PME	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Acelerar o processo de criação de empresas e de obtenção de licenças;</li> <li>- Criação de balcões únicos para facilitar a criação de empresas e o recrutamento.</li> </ul>
Adaptar os instrumentos das políticas públicas às necessidades das PME	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Novo código das melhores práticas para os contratos públicos;</li> <li>- Aumento dos auxílios estatais com regras simplificadas.</li> </ul>
Facilitar o acesso das PME ao financiamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Financiamento intercalar, microcrédito e capital de risco transfronteiriço;</li> <li>- Assegurar às PME o recebimento, no prazo de 30 dias.</li> </ul>
Ajudar as PME a aproveitar melhor as oportunidades oferecidas pelo mercado único e pelos mercados de países terceiros	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Criar e gerir as PME de acordo com leis comuns a todas as empresas da Europa;</li> <li>- Reduzir as taxas do IVA dos serviços com forte intensidade de mão-de-obra;</li> <li>- Centros de apoio às empresas, na China e na Índia.</li> </ul>
Promover o reforço das competências das PME e de todas as formas de inovação	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Assegurar um sistema de contabilidade para a gestão;</li> <li>- Reforçar as competências de gestão;</li> <li>- Promoção da mobilidade de aprendizes;</li> <li>- Simplificar as regras de participação das PME no 7º Programa-quadro de I&amp;DT<sup>1</sup> 2007-2013.</li> </ul>
Permitir às PME transformar os desafios ambientais em oportunidades	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Financiar uma rede de peritos em eficiência ambiental e energética.</li> </ul>
Menos e melhor legislação	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Redução dos encargos administrativos das PME.</li> </ul>
Adaptar a legislação às PME	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Garantir que futura legislação não vá sobrecarregar ainda mais as pequenas empresas;</li> <li>- Existência de um Representante para as PME, na Comissão Europeia.</li> </ul>
Proteger as PME dos atrasos de pagamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Garantir que as PME recebem os seus créditos dentro dos prazos estabelecidos.</li> </ul>
Adaptar o processo de normalização às PME	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Duplicar o apoio financeiro à promoção dos interesses das PME, para que as suas necessidades sejam tidas em conta aquando da redação de novas normas;</li> <li>- Redução do custo de acesso a tais normas e publicação de resumos gratuitos.</li> </ul>
Intercâmbio de boas ideias e de boas práticas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aprendizagem recíproca dos Estados-Membros, para encontrarem as políticas e as soluções adequadas às PME.</li> </ul>

**Fonte:** CE (2008, 2011)

Ficou assim evidenciado o papel central das pequenas e médias empresas (PME) na criação de emprego, no desenvolvimento económico e na coesão social, em Portugal e na Europa. A prová-lo está o empenhamento da União Europeia (EU) para promover com urgência a sua competitividade, ajudando-as a abordar os problemas que travam o seu desenvolvimento e

<sup>1</sup> I&DT – Investigação e Desenvolvimento Tecnológico.

que comprometem a sua produtividade, o seu crescimento e, em última instância, a sua prosperidade e sobrevivência no futuro.

Mas o bom ambiente empresarial que os decisores políticos estão empenhados em criar, para facilitar as pequenas e médias empresas (PME), será suficiente? Pires (2004:195), a partir da sua experiência, conclui que “a maioria das empresas funcionam de uma maneira bastante vaga e indefinida, espelho de uma liderança também vaga e indefinida”, avessa à delegação de autoridade, normalmente como reflexo de falta de confiança nos seus subordinados. A autoridade e a responsabilidade não estão sempre claramente circunscritas, o que gera conflitos entre as chefias intermédias que lutam entre si, para defender as suas próprias “quintas”, prejudicando os objetivos globais da empresa.

Neste contexto, é necessária mais e melhor gestão. Este entendimento está patente na política europeia para as pequenas e médias empresas (PME), ao reconhecer a falta de competências de gestão como uma das dificuldades estruturais das empresas de dimensão mais reduzida. É necessária uma gestão moderna, informada e dinâmica para que as PME possam ser bem sucedidas.

A gestão da qualidade, que atribui sistematicamente recursos e responsabilidades, de modo a que a organização para a qualidade se torne viável, efetiva e competitiva (Pires, 2007), pode ser um caminho que muitas PME podem seguir, para sobreviverem ao atual ambiente de vincada retração económica.

## **2.2. A Gestão da Qualidade - Uma Estratégia Para as Pequenas e Médias Empresas**

Nesta secção, a revisão bibliográfica incidiu (1) na gestão da qualidade, como fator de competitividade das organizações, em geral, e das PME, em particular; (2) na vertente económica da qualidade, uma vez que a organização para a qualidade acarreta gastos e, por isso, deve trazer benefícios económicos às empresas; (3) nas ferramentas e técnicas básicas da qualidade mais vulgarmente utilizadas, por não exigirem o domínio de técnicas avançadas, nomeadamente, estatísticas; e (4) nas motivações, obstáculos e benefícios da qualidade.

### 2.2.1. A qualidade como fator de competitividade das pequenas e médias empresas

Ao longo de todo o século XX, pode considerar-se que o conceito de qualidade e a forma como foi entendido nas práticas das empresas, foi evoluindo gradualmente (Barçante, 1998). Como afirmou Juran (1993:47) numa das suas últimas apresentações no congresso da *American Society for Quality* (ASQ), “enquanto o século vinte foi o século da produtividade, o século vinte e um será o século da qualidade” (Barçante, (1998).

A evolução do conceito de qualidade pode ser esquematicamente resumida no Quadro 3.

**Quadro 3 – Resumo da evolução do conceito de qualidade**

FASES	ANOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	CARACTERÍSTICAS BÁSICAS	ÊNFASE
Inspeção	< 1930	Controlo visual; medição; comparação.	O controlo da qualidade é limitado à inspeção do produto acabado, sem avaliação das causas reais.	Produto
Controlo estatístico da qualidade	1930-50	Inspeção + planos; análise de desvios; ações preventivas e corretivas.	Identificação e quantificação das causas de variabilidade do processo, para o manter sob controlo, ou seja, dentro dos limites estatísticos predefinidos.	Processo
Garantia da qualidade	1950-80	Controlo estatístico da qualidade + Controlo total da qualidade; planeamento e controlo integrado e sistemático; auditorias	A qualidade é um problema comum que abrange todas as áreas da organização. O controlo total da qualidade, dos produtos e dos sistemas, inicia-se na conceção e termina no após venda.	Sistema
Gestão da qualidade total	1980-00	Garantia da qualidade + integração na gestão global	O TQM integra-se na gestão estratégica da organização e é aplicada em tudo o que nela se faz, em todas as áreas funcionais e em todos os níveis hierárquicos.	Cliente
Sustentabilidade	>2000	Gestão da qualidade total + Estratégia centrada na área social e ambiental	Integração de preocupações sociais e ambientais em todas as operações da organização. Obtenção de vantagens competitivas através de uma imagem de responsabilidade, credibilidade e prestígio, satisfazendo todos os <i>stakeholders</i> .	Sociedade e Ambiente

**Fonte:** Elaboração própria a partir de Pereira e Ganhão (1992), Barçante (1998), Capricho e Lopes (2007) e Pires (2007)

Para Capricho e Lopes (2007), o TQM vulgarizou-se com Crosby, o menos académico dos seus contemporâneos, Juran, Deming e Ishikawa. Cada uma das fases do conceito de qualidade engloba a precedente. O TQM, naturalmente, engloba todas as fases anteriores (Barçante, 1998).

A partir do ano 2000 surge um novo conceito de qualidade. Presentemente, já não é vista pelas organizações mais evoluídas como um fim em si mesma. A qualidade é agora encarada

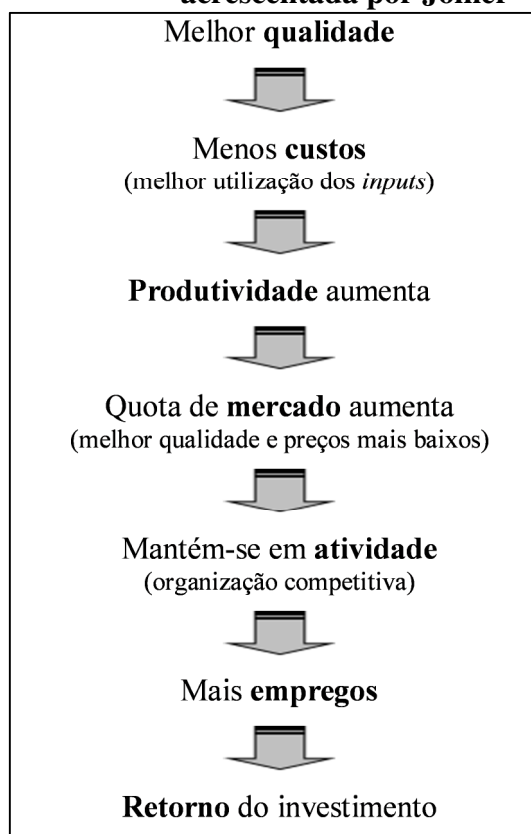
segundo a noção de **sustentabilidade**. Nesta fase, já não é suficiente a satisfação do consumidor. As organizações têm que satisfazer todos os *stakeholders*. Promovem a qualidade em todas as suas atividades e áreas de negócio e põem em prática outros valores da mudança, qualidade e aprendizagem, integrados no conceito de desenvolvimento sustentável, divulgando-os no ambiente onde estão inseridas (Capricho e Lopes, 2007).

Segundo Soares e Almeida (2009), **Portugal** sempre acompanhou a evolução das abordagens da qualidade, embora a sua condição de economia periférica tenha determinado algum atraso.

O modelo de desenvolvimento assente em baixos custos, esgotou-se. Deixou de ser competitivo. Qualidade e competitividade são, e serão cada vez mais, conceitos indissociáveis, cuja articulação importa manter e reforçar. Sem qualidade, não há competitividade que resista (Saraiva *et al.*, 2010).

Como se realça a Figura 1, a qualidade e a produtividade, têm reflexos determinantes na competitividade das organizações.

**Figura 1 - Cadeia de reação de Deming, acrescentada por Joiner**

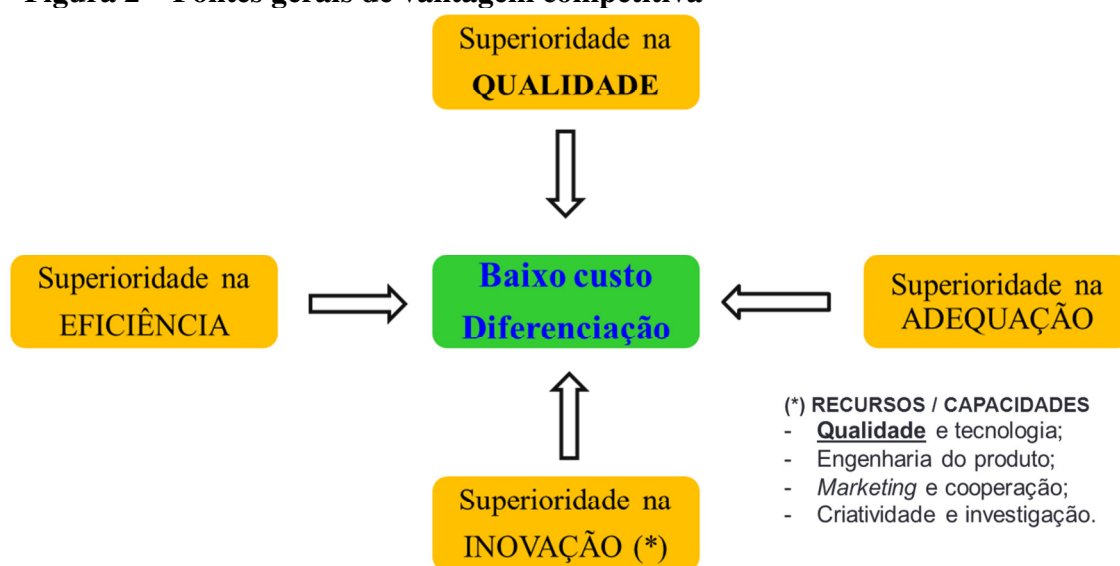


**Fonte:** Adaptado de António e Teixeira (2007)

Segundo António e Teixeira (2007), a Figura 1 mostra a cadeia de reação de Deming, que relaciona a melhoria da qualidade com o aumento da produtividade, terminando com o retorno do investimento, elo final acrescentado por Joiner. A produtividade é uma medida do uso efetivo dos recursos, prejudicada por fatores, normalmente relacionados com a qualidade, tais como tempos mortos, paragem das máquinas, retoques, consumos excessivos, desperdícios de materiais. Produtividade é produzir mais com o mesmo esforço. Neste sentido, a produtividade é também uma medida de eficiência (António e Teixeira, 2007) e, como tal, potencia a competitividade.

Também para Freire (1997), a qualidade é, entre outras, uma fonte de vantagem competitiva, estreitamente relacionada com a eficiência. Diz este autor que as diversas fontes de vantagem competitiva de diferenciação ou de custo podem ser agrupadas em quatro fatores gerais, que refletem a capacidade da empresa aplicar melhor os seus recursos do que a concorrência, na prestação de valor aos seus clientes (Figura 2).

**Figura 2 – Fontes gerais de vantagem competitiva**



**Fonte:** Hill e Jones (1995), *apud* Freire (1997)

Da Figura 2 extrai-se que superioridade na qualidade, na eficiência, na adequação e na inovação são fontes gerais de vantagem competitiva, em estratégias de baixo custo e de diferenciação, sendo que superioridade na inovação, exige recursos e competências em qualidade. Com suporte nos autores citados, parece legítimo afirmar que estas fontes de vantagem competitiva estão intimamente ligados à gestão da qualidade, pelo que esta se pode

constituir num importante fator de sucesso das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, num mercado cada vez mais globalizado.

Wernke e Bornia (2000) dão ainda maior ênfase ao papel da qualidade no sucesso das organizações. Afirmam que, no ambiente competitivo em que as empresas se inserem atualmente, a busca da qualidade é o caminho, talvez o único, para a sua sobrevivência e manutenção no mercado a longo prazo.

O ambiente em que as empresas operam atualmente é muito complexo e fortemente competitivo, como realçam António e Teixeira (2009:70):

(...) não só vivemos numa sociedade complexa como o aumento da complexidade tem tendência para aumentar. A complexidade advém de várias causas sendo as mais importantes a entrada das economias emergentes no mercado mundial e o desenvolvimento tecnológico que tende a esbater as fronteiras existentes entre as indústrias. A conjugação destes dois fenómenos implica que os concorrentes tanto possam surgir de espaços localizados a milhares de quilómetros de distância como provir de indústrias pouco ou nada relacionadas.

É neste mesmo ambiente de competição acirrada que se encontram também as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, reversas ao planeamento estratégico e parcas em conhecimentos de gestão. O perfil dominante na direção dos pequenos negócios caracteriza-se pela falta de visão e até mesmo pela ausência de condições mínimas para gerir as empresas de modo adequado, incapaz de obter informações sobre o mercado, definir uma estratégia e implementar uma gestão apropriada para conduzir as empresas no caminho dos seus objetivos, o que as torna mais vulneráveis às mudanças do mercado (Moura, 1997; Robinson e Pearce, 1984).

Muitas empresas estão a viver sérios problemas económicos e financeiros, muito confusas e preocupadas com a sua sobrevivência (Pires, 2004) sem, todavia, terem qualquer plano para mudar a sua difícil situação, atribuindo, erradamente, todos os seus males a fatores externos que não controlam (Moura, 1997) ou, como afirma Pires (2004:198), à crise, “palavra estranha e miraculosa, capaz de explicar os piores desastres económicos”.

Apesar do tempo decorrido entre as afirmações de Moura (1997) e Pires (2004) e o presente, continuam perfeitamente atuais, perante a grave crise económica e financeira que o mundo atravessa – nova e desigual. Nova, porque é, pela primeira vez, uma crise verdadeiramente

global, dos mercados globais, da própria economia mundial e não apenas de uma parte restrita. Desigual porque não tem paralelo com as anteriores, designadamente com a crise de natureza mais intensa que fez sentir os seus efeitos no final dos anos 20/30 do século XX. “Ao contrário das outras, que eram crises de insuficiência de despesa, esta é uma crise de despesa a mais” (Mateus, 2010: 60).

Com uma gestão frequentemente orientada pela intuição (Pires, 2004) e a operar no atual contexto de rápida mudança, extrema complexidade e grande incerteza (Capricho e Lopes, 2007), as PME, pequenas células da vida económica, não conhecem suficientemente as suas necessidades e como atuam a concorrência e os fornecedores e quais as intenções dos concorrentes potenciais. Se não se adaptarem rapidamente às novas condições de mercado terão que o abandonar (Moura, 1997), afetando seriamente a economia e originando graves problemas sociais (CE, 2008).

Para Pires (2004), a qualidade tem uma função da maior importância na competitividade das empresas. Segundo este autor, para além dos requisitos técnicos, a gestão da qualidade pode ser olhada como um conjunto de requisitos de gestão, que conduzem a uma visão geral da atividade da empresa. A chave do sucesso pode muito bem residir na gestão estratégica da qualidade que, segundo Moura (1997), consiste na utilização de técnicas de gestão da qualidade total como meio para atingir os objetivos de cada empresa, de acordo com a sua realidade.

Segundo Pires (2007: 199), a gestão da qualidade pode aumentar, significativamente, a possibilidade de encontrar as melhores soluções a um custo mínimo, assegurando que “a qualidade tem um impacto direto na produtividade”.

António e Teixeira (2009: 77) ensinam que “um dos pontos principais da gestão total da qualidade consiste em atacar os desperdícios, isto é, uma melhor utilização dos *inputs*”, o que, necessariamente, conduz a uma maior eficiência e a ganhos de produtividade, ajudando as organizações a serem competitivas, ou seja, a manterem-se no mercado.

A partir das posições assumidas pelos autores citados (e. g. Robinson e Pearce, 1984; Barçante, 1998; Freire, 1997; Moura, 1997; Wernke e Bornia, 2000; Pires, 2004, 2007; António e Teixeira, 2007, 2009; Capricho e Lopes, 2007; Soares e Almeida, 2009; Mateus,



2010; Saraiva *et al.*, 2010) pode dizer-se que a gestão da qualidade é uma estratégia de gestão, ao alcance das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, que as pode ajudar a colmatar dificuldades importantes que lhe são características (e. g. aversão ao planeamento, obsolescência dos métodos de gestão, mentalidade empresarial desadequada ao contexto atual, indisciplina, desorganização), tornando-as mais eficientes, produtivas e competitivas.

Porém, as atividades da qualidade originam gastos, devendo trazer benefícios às empresas (Pires, 2007), sendo, por isso, apropriado abordar a vertente económica da qualidade.

### **2.2.2. Vertente económica da qualidade**

Reckziegel, Sousa e Diehl (2007) destacam algumas práticas mais modernas de gestão de custos adotadas pelas empresas, onde se incluem os sistemas de custos da qualidade.

#### **A importância dos custos totais da qualidade**

Foram vários os investigadores de renome na área da qualidade que se preocuparam com a gestão dos custos que dela decorrem, nomeadamente Juran e Gryna (1991), Crosby (1994) e Feigenbaum (1994). Mais recentemente, os custos da qualidade têm continuado a suscitar o interesse de diferentes instituições e autores, cujos estudos indicam que a gestão adequada dos custos totais da qualidade é um fator crítico para a obtenção de vantagens competitivas nas organizações onde, naturalmente, estão incluídas as PME (v. g. Sansalvador e González, 2000; Wernke e Bornia, 2000; IPQ, 2001; Álvarez, 2002; AECA, 2003; Robles Jr., 2003; Sansalvador, Reig e Caverro, 2004; Sansalvador e Caverro, 2005; Carvalho *et al.*, 2006; Souza e Collaziol, 2006; Gracia e Dzul, 2007; António e Teixeira, 2007; Pérez e Casas Novas, 2009).

A natureza do atual ambiente socioeconómico favorece o desenvolvimento da qualidade no seio da estratégia empresarial (Sansalvador e González, 2000). Afirmam estes investigadores que para conseguir uma gestão ótima da qualidade é necessário um efetivo controlo sobre a mesma. Garantem ainda que é imprescindível que as empresas, independentemente da sua dimensão ou atividade, sejam capazes de medir a qualidade, através de um sistema de custos totais da qualidade que, por muito primitivo que seja, proporcionará informação útil sobre a dimensão do problema da falta de qualidade.

Também Wernke e Bornia (2000) consideram os custos da qualidade um aspeto de inegável importância na tomada de decisões de gestão, dado o seu potencial informativo e as possibilidades de redução de gastos. Segundo estes autores, a gestão deve direccionar o seu esforço para a mensuração dos custos da qualidade, em especial das falhas internas e externas, dada a sua participação, geralmente elevada, nos custos totais da qualidade.

Segundo o IPQ (2001), a importância da qualidade para o bom desempenho das organizações é um facto incontestável que as leva a procurar medi-la também em termos monetários, através dos chamados custos da qualidade.

Alvarez (2002) apresenta uma reflexão sobre os principais argumentos esgrimidos na doutrina para consciencializar as empresas para a necessidade de calcular e gerir os seus custos da qualidade, advertindo para os efeitos devastadores da má qualidade para o desempenho das empresas e, consequentemente, para a sua competitividade.

A AECA (2003) refere que a qualidade total, baseada na participação de todos os membros da organização, procurando rentabilidade a longo prazo, através da satisfação dos clientes, com benefícios para todos e para a sociedade, não é uma moda passageira. Em consonância, recomenda a gestão dos custos da qualidade, expõe como se podem calcular e advoga técnicas e procedimentos para implementar um sistema de custos totais da qualidade.

Para Robles Jr. (2003), é importante medir a qualidade pelos seus custos, pois, a partir deles, é possível atender a vários objetivos, tais como: identificar as perdas da empresa relacionadas com os custos da má qualidade, fixar objetivos e os recursos para formação do pessoal, facilitar a elaboração do orçamento dos custos da qualidade e aumentar a produtividade por meio da qualidade, entre outros benefícios. Tenta viabilizar, em termos operacionais, a produção de informações sistemáticas sobre custos da qualidade e ambientais, única medida válida para a gestão da qualidade, segundo Crosby (1979), que se torna um dos elementos fundamentais da gestão estratégica da empresa.

Na esteira da necessidade de gerir a qualidade, Carvalho *et al.* (2006: 303) consideram que:

“é extremamente relevante considerar os aspetos económicos que envolvem a qualidade. Falta de qualidade implica perdas, mas grandes investimentos em qualidade não necessariamente significam alta qualidade ou, mesmo que signifiquem, não garantem competitividade no mercado. Existem muitas formas pelas quais os aspetos económicos da qualidade podem ser analisados. Uma dessas formas é simplesmente o sucesso (ou insucesso) nas vendas. Outra maneira é fazer uma análise dos gastos para a obtenção da qualidade e das perdas decorrentes da falta dela. Nesse sentido, a análise dos custos da qualidade é um mecanismo gerencial poderoso (...)”.

Carvalho *et al.* (2006) destacam assim dois temas relevantes na abordagem económica da qualidade: quantificação dos custos da qualidade, sejam os incorridos para a sua obtenção (investimentos em qualidade) ou os que decorrem da falta dela (perdas com a qualidade ou custos da má qualidade), e a determinação do retorno financeiro de um projeto de melhoria, destacando a relação custo-benefício.

Também para Wernke e Bornia (2000), citando Coral (1996), os investimentos em qualidade, para se justificarem, devem trazer retorno para a organização, pelo que os programas de qualidade devem ser guiados por medidas que forneçam suporte para transformar perdas em ganhos de produtividade e lucratividade.

Na mesma linha, Souza e Collaziol (2006) defendem a necessidade de planeamento e controlo dos custos da qualidade, como uma decorrência da gestão da qualidade total, a qual passou a integrar as estratégias empresariais que têm como objetivo assegurar uma vantagem competitiva perante a concorrência. Referem que apesar de Deming (1990) entender que a análise dos custos da qualidade é pura perda de tempo, já que para ele os benefícios de um efetivo programa de qualidade total são tão evidentes, que as empresas fariam melhor se dedicassem tempo e dinheiro no seu aperfeiçoamento, conforme destacam Shank e Govindarajan (1997) e Robles Jr (2003), outros investigadores da área da qualidade total têm posicionamento contrário. Entre eles figuram, por exemplo, Juran e Gryna (1991), Crosby (1994) e Feigenbaum (1994). Entendem estes autores que a quantificação e análise periódicas dos custos da qualidade permitem avaliar a eficácia do sistema da qualidade quanto a custos, ao mesmo tempo que sugerem iniciativas para o seu aperfeiçoamento.

Gracia e Dzul (2007) também pugnam pela gestão dos custos da qualidade, os quais são, em seu entender, uma ferramenta para o planeamento da qualidade, que faculta a quantificação da

melhoria contínua, ou seja, que permite medir o êxito da gestão da qualidade nas organizações.

Também Pérez e Casas Novas (2009) entendem que, atualmente, para a generalidade das empresas, a variável qualidade é especialmente relevante e significativa entre os fatores críticos para a obtenção de vantagens competitivas, assumindo, por isso, redobrada importância a identificação, quantificação e controlo dos custos totais da qualidade.

O presente cenário socioeconómico, que favorece o estudo de qualquer tema relacionado com a gestão da qualidade, deu lugar, nos últimos anos, a uma importante linha de investigação centrada no estudo dos custos totais da qualidade (Sansalvador e Caveró, 2005). Para estes autores, qualidade significa, poupança e rendibilidade. Com efeito, a análise dos recursos económicos investidos em qualidade, em relação ao custo resultante da falta dela, porá em evidência a sua rendibilidade, no pressuposto de que tais investimentos foram adequadamente geridos. Como assinala Crosby (1991) *apud* Sansalvador e Caveró (2005), se bem que a qualidade não custa, pois é rentável sobre todos os pontos de vista, ninguém irá sabê-lo se não existir um bom sistema de medição. É precisamente aqui que o estudo do custo total da qualidade pode desempenhar um papel fundamental dentro da arquitetura do projeto empresarial, sendo, portanto, apropriado tratar esta temática.

### **Custos diretos da qualidade**

Só controlando e analisando os custos da qualidade é possível reduzi-los e o controlo deve abranger os custos da qualidade e da não qualidade (Lopes e Capricho, 2007), pelo que a necessidade de classificar os custos da qualidade decorre da necessidade de fazer a sua gestão.

Gracia e Dzul (2007) referem a existência de diferentes modelos de custos da qualidade, apontando o modelo PAF (prevenção, avaliação e falhas) como o mais utilizado pelas organizações que dispõem de um sistema de custos da qualidade. Citam Schiffauerova y Thomson (2006) que apresentam um resumo dos autores que estudaram os modelos genéricos de custos da qualidade, desde o proposto por Feigenbaum (1956) até aos últimos anos, dividido em cinco grupos, conforme se apresenta no Quadro 4.

**Quadro 4 - Modelos genéricos de custos da qualidade**

MODELO GENÉRICO	CATEGORIAS DE CUSTOS /ATIVIDADES	PUBLICAÇÕES ANALISANDO E DESENVOLVENDO O MODELO
Modelo PAF	<ul style="list-style-type: none"> <li>Prevenção + Avaliação + Falhas</li> </ul>	Feigenbaum (1956), Purgslove e Dale (1995), Merino (1988), Chang <i>et al.</i> (1996), Sorqvist (1997b), Plunkett e Dale (1988b), Tatikonda e Tatikonda (1996), Bottorff (1997), Israeli e Fisher (1991), Gupta e Campbell (1995), Burgess (1996), Dawes (1989), Sumanth e Arora (1992), Morse (1983) e outros.
Modelo de Crosby	<ul style="list-style-type: none"> <li>Conformidade + Não conformidade</li> </ul>	Suminski (1994), Denton e Kowalski (1988)
Modelo do custo de oportunidade ou intangível	<ul style="list-style-type: none"> <li>Prevenção + Avaliação + Falhas + Oportunidade</li> </ul>	Sandoval-Chavez e Beruvides (1998), Modarres e Ansari (1987)
Modelos do custo do processo	<ul style="list-style-type: none"> <li>Conformidade + Não conformidade + Oportunidade</li> </ul>	Carr (1992), Malchi y Mc Gurk (2001)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tangíveis + Intangíveis</li> </ul>	Juran <i>at al.</i> (1975)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>PAF (incluindo o custo de oportunidade nos custos de falhas)</li> </ul>	Heagy (1991)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Conformidade + Não conformidade</li> </ul>	Ross (1977), Marsh (1989), Goulden y Rawlins (1995), Crossfield e Dale (1990)
Modelo ABC	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valor acrescentado + Valor não acrescentado</li> </ul>	Cooper (1988), Cooper e Kaplan (1988), Tsai (1998), Jorgenson e Enkerlin (1992), Dawes e Siff (1993), Hester (1993)

**Fonte:** Schiffauerova y Thomson (2006) *apud* Gracia e Dzul (2007)

Da análise do Quadro 4 resulta que a maioria dos modelos de custos da qualidade assentam no modelo tradicional (PAF), cuja ênfase é colocada no produto, e no modelo de Crosby (custos de conformidade e de não conformidade) cuja ótica é dirigida ao resultado de um processo (Carvalho *et al.*, 2006), sendo o primeiro aquele que tem suscitado maior interesse dos investigadores. Segundo Gracia e Dzul (2007), o modelo PAF foi desenvolvido por Feigenbaum e, posteriormente, redefinido por Juran, relativamente às interações entre as várias categorias de custos.

António e Teixeira (2007) referem igualmente a existência de numerosas classificações de custos da qualidade (Feigenbaum, 1951; Juran, 1979; Crosby, 1983, 1984), sendo que, para eles, a mais utilizada segue também o modelo tradicional.

O modelo PAF de Feigenbaum e Juran, adotado pela *American Society for Quality Control* e pelo *British Standard Institute* (Gracia e Dzul, 2007), foi também acolhido na Norma Portuguesa 4239 – Bases para a quantificação dos custos da qualidade (IPQ, 1994).

Apesar da destacada importância que os autores da especialidade atribuem aos custos da qualidade, um estudo recente efetuado com empresas que dispunham de um sistema de gestão

da qualidade (SGQ) certificado (Cociorva, 2009), concluiu que as empresas da amostra não adotam as práticas recomendadas na literatura, relativamente à gestão dos custos da qualidade, designadamente:

- Não elaboravam planos orçamentais dos custos da qualidade;
- Não efetuavam a análise do desempenho dos custos da qualidade;
- Não utilizavam bases de relação dos custos da qualidade com outros indicadores; e
- Não controlavam o retorno dos investimentos em qualidade.

No Quadro 5 ilustra-se a classificação dos custos da qualidade, com maior detalhe, procurando sintetizar os modelos de Feigenbaum e de custos por processo.

**Quadro 5 - Custos da qualidade**

Macro categorias de custos	Atributos			Categorias de custos	Exemplos
<b>Custos de Controlo</b> (Custos de conformidade)	Custos da qualidade	Custos controláveis	Investimento em qualidade	Custos de Prevenção	Planeamento da qualidade
					Especificações da qualidade
					Revisão de projetos
					Análise dos processos
					Manutenção preventiva
					Formação e treino
					Sistemas de informação
					Visitas a fornecedores e clientes
					Auditorias sistema qualidade
				Custos de avaliação	Inspeções aos projetos
					Verificação do software
					Inspeções de receção
					Inspeções e testes intermédios
					Inspeções finais
					Controlo estatístico do processo
					Ensaio e testes
					Auditorias
<b>Custos de Falhas no Controlo</b> (Custos de não conformidade)	Custos da má qualidade	Custos não controláveis	Perdas e danos	Custos de falhas internas	Correção de defeitos
					Trabalhos repetidos
					Bens inutilizados
					Projetos abandonados
					Devoluções a fornecedores
					Reinspeções após modificação
					Atrasos no lançamento de produtos
				Custos de falhas externas (muitos são intangíveis)	Garantias a clientes
					Custos de reclamações
					Indemnizações
					Devoluções de clientes
					Reduções no preço de venda
					Perda de clientes
					Diminuição das vendas
					Descontos e promoções
					Aumento estrutura de suporte
					Manutenção corretiva
					Recalls (1)

(1) Substituição de componentes defeituosos de produtos na posse dos clientes ou distribuidores.

**Fonte:** Adaptado de Feigenbaum (1994) e Lins (sd)

No Quadro 5 estão evidenciadas as várias categorias de custos e são apresentados vários exemplos para cada categoria. Juran e Gryna (1991) referem que na análise dos custos da qualidade deve ser tida em conta a existência de categorias discutíveis de custos. Ilustram a discussão questionando se os gastos com a investigação e com a correção das causas das falhas devem ser incluídos nos custos de prevenção ou nos custos de falhas.

Para além do modelo PAF, centrado no produto ou serviço, os custos da qualidade podem também ser encarados na ótica do processo, segundo a qual os custos da qualidade são os custos para estar conforme as especificações, mais os custos da não conformidade com as especificações. Na ótica (do resultado) de um processo, os custos totais da qualidade assumem-se como custos de conformidade (podem chegar a 20% das vendas) e custos de não conformidade (por volta dos 2,5% das vendas das empresas bem geridas) (Oakland, 1994; Carvalho *et al.*, 2006).

No entanto, esta categorização dos custos com ênfase no processo, apresenta algumas desvantagens relativamente ao modelo PAF, como sejam a dificuldade da sua alocação aos produtos, principalmente quando existe na empresa uma extensa gama, e as limitações na identificação dos custos que ocorrem entre setores, quando se tenta associar os custos da qualidade aos departamentos da organização. Para contornar tais dificuldades, a classificação mais comum divide os custos da qualidade em prevenção, avaliação e falhas (Carvalho *et al.*, 2006).

No Quadro 6, sintetizam-se as vantagens e inconvenientes do modelo PAF, segundo António e Teixeira (2007).

**Quadro 6 – Vantagens e limitações do modelo PAF**

<b>PONTOS FORTES</b>	<b>PONTOS FRACOS</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>– Fornece uma visão dos custos que abrange toda a organização;</li><li>– Fornece critérios claros que permitem decidir se os custos estão, ou não, relacionados com a qualidade;</li><li>– Permite à gestão de topo manter o foco nos objetivos de longo prazo.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Fornece uma visão pouco profunda do que se passa ao nível micro;</li><li>– Não aponta qualquer direção para a melhoria dos processos individuais;</li><li>– Advoga uma abordagem convencional à produção, de passos produtivos e inspetivos (repetitivos);</li><li>– Falha o acompanhamento de cada processo, não produzindo documentos que expliquem a ocorrência dos custos;</li><li>– Dificuldade de articulação com os sistemas contabilísticos tradicionais;</li><li>– A categorização dos custos serve geralmente o propósito de exercícios “pós-recolha”;</li><li>– Não leva em consideração o facto de ser o consumidor a determinar o que é qualidade e o que são falhas.</li></ul>

**Fonte:** Adaptado de António e Teixeira (2007)

O Quadro 6 realça que, não obstante as vantagens do modelo PAF, de utilização generalizada, apresenta também importantes limitações, especialmente para as organizações que pretendam ter uma visão dos custos totais da qualidade em torno dos processos, ou seja, que necessitem de apurar os custos de fazer bem à primeira vez as atividades de cada processo e os custos decorrentes da correção das falhas nas atividades / processos, ou dito de outro modo, os custos de conformidade e de não conformidade.

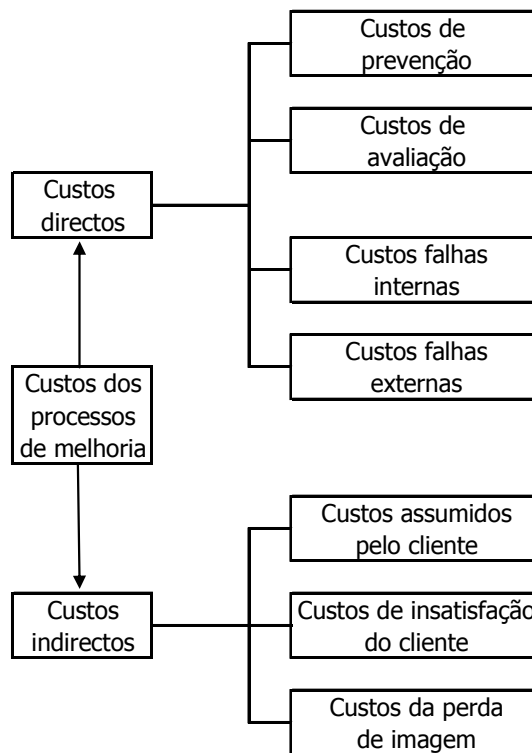
Estas dificuldades remetem-nos para outros modos de categorizar os custos da qualidade, designadamente, quanto ao modo como afetam a estrutura de custos da organização (diretos e indiretos) e à sua tangibilidade (tangíveis e intangíveis).

### **Custos indiretos da qualidade**

Existem certos custos da qualidade que, em geral, decorrem do ambiente externo às organizações e que afetam a estrutura de custos da empresa de forma indireta. Segundo Rodrigues (2006), a categorização dos custos indiretos, também encontrada em Gracia e Dzul (2007), citando Harrington (1990), é feita de acordo com a Figura 3, que esquematiza a classificação dos custos da qualidade.



**Figura 3 – Custos dos processos de melhoria**



**Fonte:** Rodrigues (2006)

Os custos indirectos da qualidade não se podem quantificar directamente, através de sistemas de contabilidade convencionais, mas fazem parte dos custos da qualidade do ciclo de vida do produto (Gracia e Dzul, 2007). Estão relacionados com as necessidades ou atitudes dos clientes, durante a venda e no após venda e são de vital importância para a competitividade das organizações. Um único cliente insatisfeito, ou que se sinta lesado, pode contaminar todo um grupo e danificar de forma irreversível a imagem de um produto ou organização (Rodrigues, 2006).

Ultimamente, custos como os de exceder os requisitos dos clientes e os que derivam de oportunidades perdidas vêm sendo incluídos nos modelos mais adotados pelas organizações, passando os custos totais da qualidade a ser apresentados em três categorias (António e Teixeira, 2007, citando Bank, 1992):

- Custos de conformidade (prevenção + avaliação);
- Custos de não conformidade (falhas internas + falhas externas + custo de exceder os requisitos);
- Custos de perda de oportunidade.

Lopes e Capricho (2007) também mencionam o modelo dos custos totais da qualidade, na perspectiva de Bank, conforme se apresenta no Quadro 7:

**Quadro 7 – Custos totais da qualidade, segundo Bank**

<b>CUSTO DA QUALIDADE (CUSTO DAS CARACTERÍSTICAS DO PRODUTO)</b>	<b>CUSTO DA NÃO QUALIDADE (CUSTO DOS DEFEITOS E DA SUA CORRECÇÃO)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Custos de prevenção;</li> <li>• Custos de avaliação;</li> <li>• Custo das excessivas exigências do cliente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Custos de falhas internas;</li> <li>• Custos de falhas externas;</li> <li>• Custo das oportunidades perdidas.</li> </ul>
<b>Custos totais da qualidade = Custos da qualidade + Custos da não qualidade</b>	

**Fonte:** Adaptado de Bank (1998) *apud* Lopes e Capricho (2007)

Faz-se notar que António e Teixeira (2007) apresentam o custo de exceder os requisitos catalogado como custo da má qualidade, enquanto Lopes e Capricho (2007) referem, segundo Bank (1998), o custo das excessivas exigências do cliente como um custo para a obtenção da qualidade. De todo o modo, constata-se que Bank acrescentou ao modelo tradicional de custos da qualidade mais duas categorias de custos: uma relacionada com os clientes, a outra com a perda de oportunidades.

Pelo que foi referido, o carácter indireto de alguns custos da qualidade e a dificuldade consequente na sua quantificação, não os torna menos importantes para o sucesso ou insucesso da organização. Noutra perspetiva, mais restrita mas não menos interessante, os custos da “má” qualidade podem também ser classificados em custos tangíveis e custos intangíveis. Segundo e Pereira e Ganhão (1992) e Lopes e Capricho (2007), muitos custos da qualidade são pouco visíveis nas empresas, não lhes sendo dada grande atenção, porquanto resultam do somatório de pequenos desvios nas especificações que se vão transformando num verdadeiro *iceberg*, onde a parte visível pode ser a menos importante ou constituir apenas uma pequena fração da realidade, podendo ter consequências catastróficas.

Também segundo Wernke e Bornia (2000), muitos custos da qualidade são difíceis de quantificar devido à sua componente intangível, como seja a erosão da imagem e da credibilidade da empresa ou da organização. Permanecem por longo tempo e causam dano considerável à empresa. Provavelmente, são muito superiores aos custos de falhas internas.

Sansalvador *et al.* (2004) afirmam que a importância dos custos intangíveis é de tal forma grande que, se bem que uma parte importante dos autores os inclui como custos de falhas

externas, outros entendem que este importante elemento do custo da qualidade, tão difícil de valorar, deve constituir, por si só, uma categoria autónoma dos custos totais da qualidade.

Conforme AECA (2003), os custos de falhas podem dividir-se em custos tangíveis e intangíveis. Os primeiros, também denominados custos explícitos, são os que se podem calcular segundo os critérios convencionais, em muitos casos de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Os custos intangíveis, também referidos como custos implícitos, não costumam ser objeto de relevação contabilística, uma vez que o seu cálculo faz apelo a critérios essencialmente subjetivos e a formas alternativas às normalmente utilizadas pelos sistemas de contabilidade tradicionais.

Gracia e Dzul (2007) afirmam que os custos intangíveis da qualidade e de perdas de oportunidades têm sido destacados nos últimos anos e que somente podem ser calculados, segundo estes autores, como lucros não realizados, devido a ausências de conformidade com os requisitos e a clientes perdidos.

Ainda assim, mesmo considerando a dificuldade extrema que se supõe ao tentar quantificar os custos intangíveis da qualidade, Sansalvador *et al.* (2004) arrojaram-se a publicar uma proposta metodológica para a sua quantificação, conscientes, não só da sua existência, mas também da sua importância, como explicitamente afirmam, seja por deterioração dos resultados, seja pela perda da imagem da empresa, derivada do fornecimento de bens ou serviços defeituosos.

Alguns exemplos de custos intangíveis da qualidade são a diminuição nas vendas por perda de clientes, tempo despendido na análise de causas e consequências de falhas, aumento de encargos financeiros, oportunidades perdidas por falta de qualidade, decisões erradas, perda de credibilidade, excesso de inventários, desmotivação do pessoal, horas extraordinárias, aumento de dívidas a receber, tempo gasto com tratamento de reclamações (AECA, 2003; Sansalvador *et al.*, 2004; Lopes e Capricho, 2007).

A subsecção seguinte trata de algumas das ferramentas básicas da qualidade mais fáceis de utilizar pelas pequenas empresas, das quais as equipas se socorrem para resolver problemas, tomar decisões, diagnosticar e implementar ações de melhoria.

### 2.2.3. Ferramentas e técnicas básicas da qualidade

Pereira e Ganhão (1992:115) enfatizam a importância do trabalho em equipa para o controlo e melhoria da qualidade. Para eles, “não é possível uma eficácia máxima quando cada departamento da empresa funciona como uma unidade isolada, perseguindo os seus próprios objetivos e ignorando que pertencem a um sistema”. No dia-a-dia, a gestão da qualidade utiliza um conjunto de técnicas, onde o trabalho em equipa é fundamental.

De entre estas técnicas, destacam as sete ferramentas clássicas da qualidade, também enumeradas por Branco (2008:146):

- Folhas de registo de dados;
- Diagramas de Pareto;
- Fluxogramas;
- Histogramas de frequências;
- Cartas de controlo;
- Diagramas de Ishikawa (ou diagramas de causa e efeito ou de espinha de peixe);
- Diagramas de espalho (ou diagramas de dispersão).

As organizações com sistemas de gestão da qualidade ISO 9001 utilizam maioritariamente ferramentas de propósito “geral”, desenhadas para análise da sua situação e para a recolha de propostas de melhoria, o que tem um impacto relativamente positivo na sua competitividade. As ferramentas, técnicas e metodologias da qualidade que requerem um nível superior de conhecimento, utilizam-se com bastante menos frequência, encontrando-se neste grupo as técnicas quantitativas e estatísticas, como o controlo estatístico do processo (CEP), também designado por *Statistical Process Control* (SPC), e a metodologia seis sigma. Contrariamente, as técnicas qualitativas, de mais fácil utilização, estão claramente mais difundidas (Heras, Marimon e Casadesús 2009).

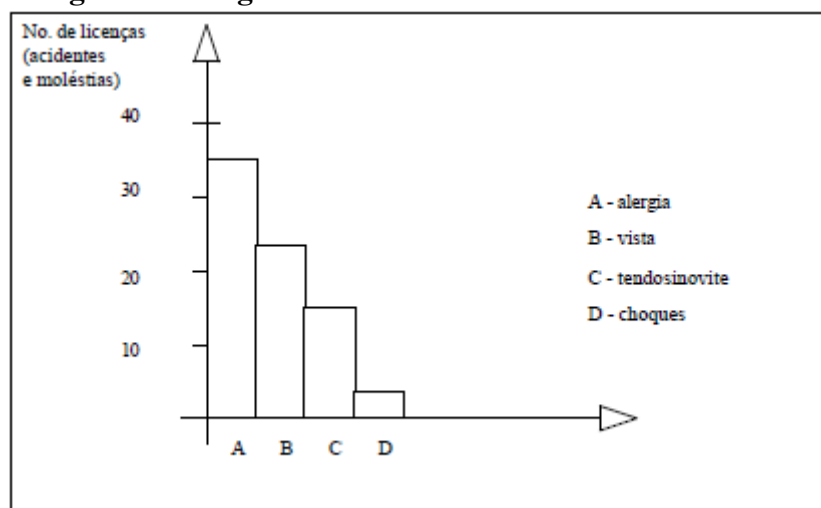
Domingues (2003) dá como exemplo o controlo estatístico, referindo que obriga à tomada de decisões complexas sobre técnicas de amostragem e interpretação dos resultados, sendo frequentemente substituído por controlo não estatístico, recorrendo a técnicas de amostragem mais congruentes com os padrões empíricos dos operadores e facilmente aceites por gestores da qualidade com falta de formação sobre estatística aplicada ao controlo da qualidade.

### Diagramas (gráficos) de Pareto

Branco (2008) diz que Vilfredo Pareto, economista italiano, realizou em 1897 um estudo sobre a riqueza e chegou à conclusão que 20% da população detinha 80% da riqueza. Este princípio foi depois analisado noutros setores, quer relacionados com a atividade comercial, quer com a atividade industrial, tendo-se concluído pela sua representatividade. O princípio 80-20 ficou assim conhecido como a Lei de Pareto, que serve de base aos diagramas de Pareto, importante ferramenta de controlo da qualidade, desenvolvida por Juran.

Para Branco (2008:150), os diagramas de Pareto ajudam a “identificar o reduzido número de causas que representam uma parte significativa dos prejuízos, designadas de *vital few*, enquanto as outras, sem tamanha implicação, são designadas *trivial few*” (Figura 4).

**Figura 4 – Diagrama de Pareto**



**Fonte:** Lins (1993)

Os diagramas de Pareto são um tipo especial de gráficos de barras, em que estas são dispostas por ordem decrescente da sua importância (enquanto causas de um determinado efeito), da esquerda para a direita. Cada barra representa uma classe de dados de um atributo e a altura representa a sua magnitude relativa. Geralmente, são utilizados para estabelecer relações entre classes de dados, de forma a determinar prioridades (Saraiva, 2004).

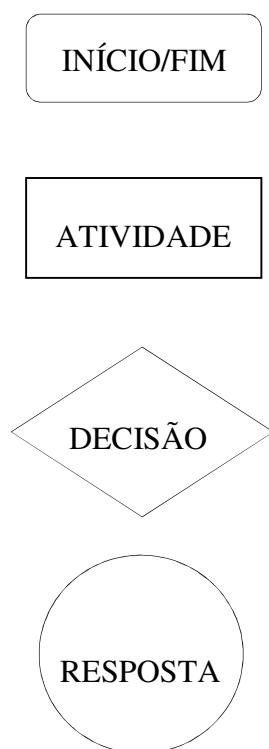
Pereira e Ganhão (1992) afirmam que o diagrama de causa e efeito é a ferramenta adequada para aprofundar os efeitos gerados por determinadas causas, entendimento que Saraiva (2004) também acolhe, ao afirmar que as prioridades identificadas pelos diagramas de Pareto são investigadas mais profundamente através de diagramas de causa e efeito.

## Fluxogramas

Fluxogramas são representações pictóricas da ordem pela qual se efetuam as atividades de determinado processo. Os símbolos retângulos, losangos, elipses, entre outros, cada um com significado específico estão ligados por setas para demonstrar uma sequência (Saraiva, 2004).

Segundo Lins (1993), os principais elementos de um fluxograma estão patentes na Figura 5.

**Figura 5 – Principais elementos de um fluxograma**

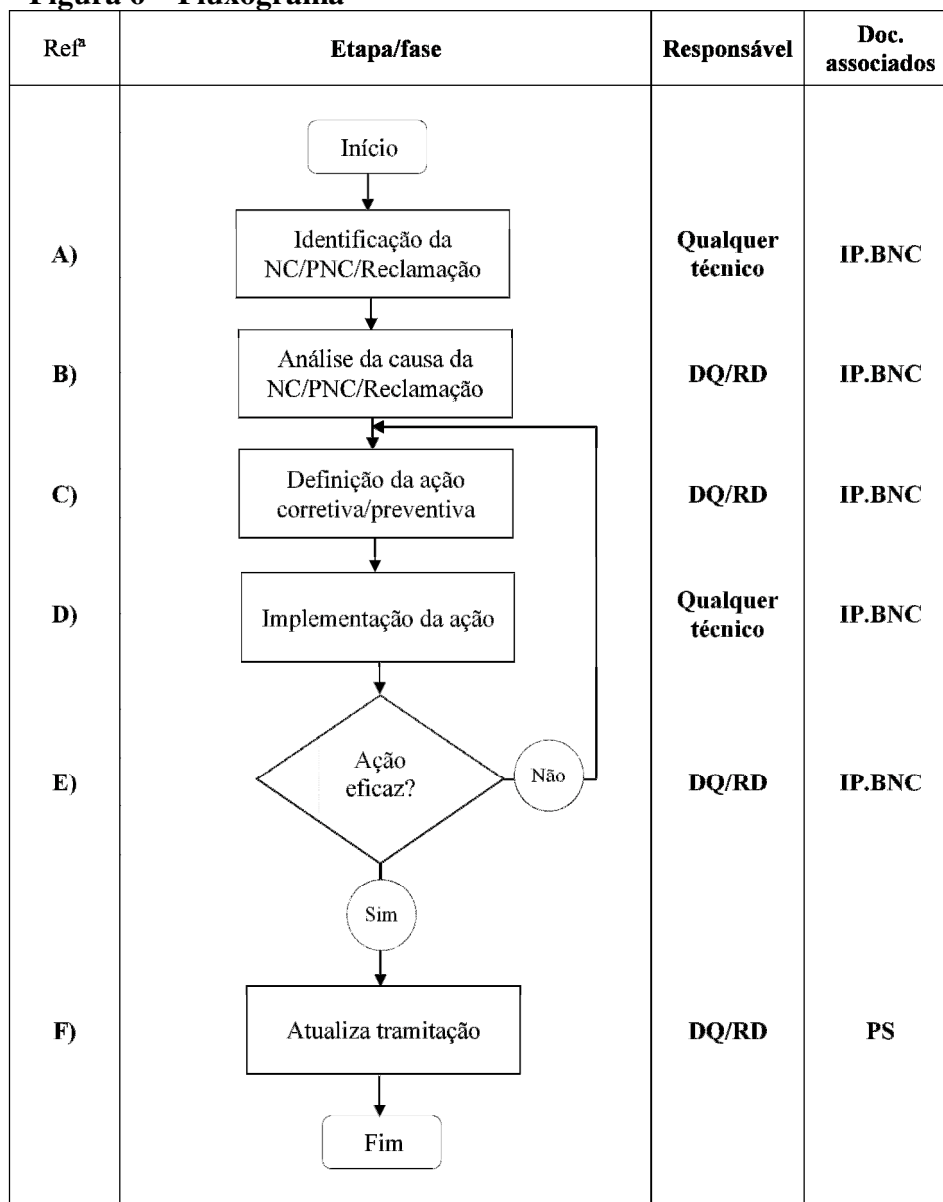


**Fonte:** Lins (1993)

Pereira e Ganhão (1992) destacam a importância dos fluxogramas enquanto ferramentas para a percepção e controle dos processos, quer sejam de fabrico, quer sejam administrativos. Para estes autores, sem um fluxograma que descreva o processo em causa, é difícil que todas as pessoas relacionadas com ele o entendam claramente, tornando muito mais difícil o seu controlo e melhoria.

A Figura 6 é um exemplo real de um fluxograma do procedimento do sistema da qualidade – controlo de não conformidades / ações corretivas e preventivas - de uma pequena empresa de serviços.

**Figura 6 – Fluxograma**



**Fonte:** Elaboração própria

A primeira coluna do fluxograma contém referências (letras maiúsculas) que servem para relacionar cada atividade representada no fluxograma com a respectiva descrição, no procedimento do sistema. Além da coluna das etapas/fases do procedimento do sistema, existe ainda uma coluna para indicar o responsável por cada atividade e outra para identificar o documento que lhe está associado.

Na esteira do entendimento expendido por Pereira e Ganhão (1992), Lins (1993) e Saraiva (2004), Cruz (2006) assevera que o fluxograma é a ferramenta que mais se utiliza para representar um processo - conjunto de atividades que transformam as entradas em saídas.

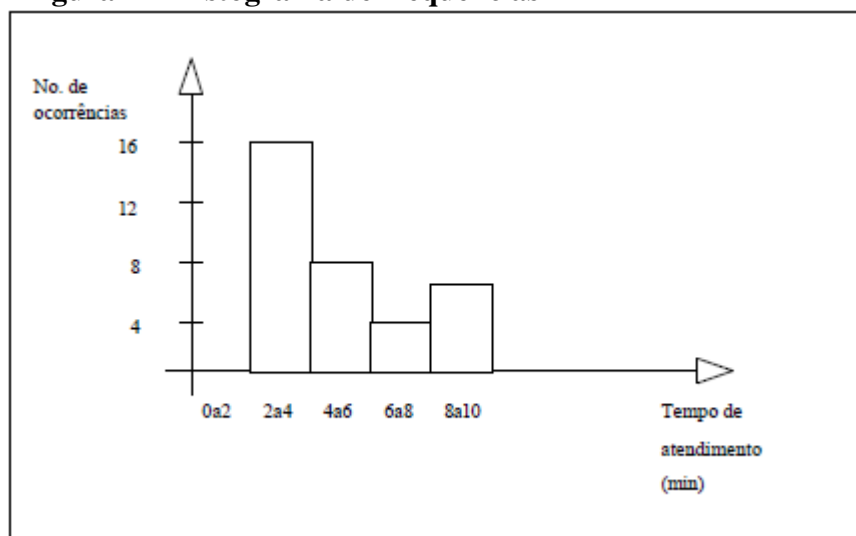
Saraiva (2004) faz notar ainda que os fluxogramas também podem ser utilizados para identificar onde se adicionou ou retirou valor a um processo e para identificar onde se deverão estabelecer as medições e controlos. Através deles, obtém-se uma representação concisa de um processo, sendo por isso uma ferramenta eficaz de comunicação e de promoção do trabalho em equipa, frequentemente utilizada para identificar onde se deverão usar outras ferramentas da qualidade, tais como folhas de verificação (registo de medições), histogramas e/ou cartas de controlo.

### Histogramas de frequências

O histograma é um gráfico de barras verticais que apresenta valores de uma certa característica agrupados por faixas, sendo útil para identificar o comportamento típico da característica. Usualmente, permite a visualização de determinados fenómenos, dando uma noção da frequência com que ocorrem (Lins, 1993).

A Figura 7 é um histograma tipo.

**Figura 7 – Histograma de frequências**



Fonte: Lins (1993)

Esta representação é muito útil porque permite, facilmente, identificar a moda (valor mais frequente) a dispersão e a amplitude e até ter uma noção aproximada da média, sendo muito frequente a sua utilização em estudos onde a dimensão da amostra é muito grande, pelo facto da definição de classes reduzir e simplificar o número de dados a tratar (Branco, 2008).



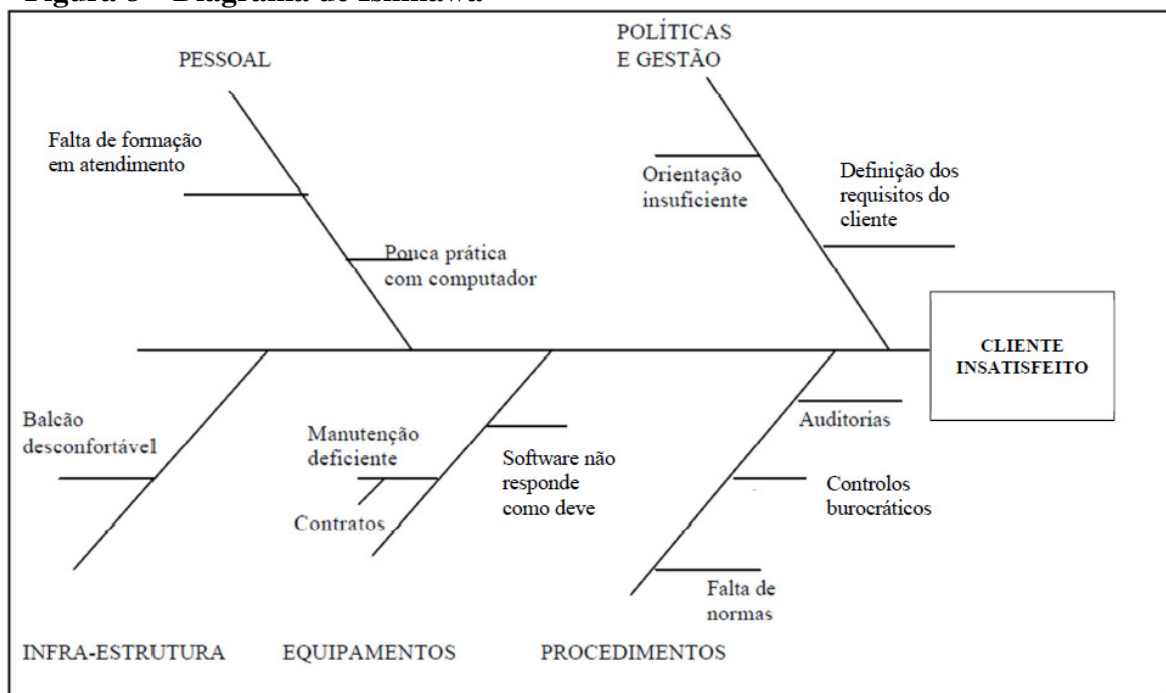
Saraiva (2004) refere que os histogramas são também um tipo de gráficos de barras, em que cada barra representa um valor ou amplitude de valores (classes). A altura da barra representa a frequência de ocorrência da classe. O eixo vertical é utilizado geralmente para as frequências, enquanto o eixo horizontal é destinado às classes.

Os histogramas são utilizados para exibirem a amplitude e padrões de variabilidade num processo, durante o período de tempo em que os dados foram recolhidos. São igualmente utilizados por todos os que desejam compreender a localização e dispersão da característica de um processo e os que querem chegar a conclusões quanto ao desempenho de uma população (Saraiva, 2004).

### Diagramas de Ishikawa (ou de causa e efeito)

Segundo Branco (2008), Taoru Ishikawa dedicou parte da sua vida ao desenvolvimento de ferramentas de gestão da qualidade, principalmente relacionadas com o controlo da qualidade. O diagrama com o seu nome foi, em 1960, considerado uma das sete técnicas básicas de gestão da qualidade. Tem como objetivo ajudar a identificar as principais causas de um determinado efeito (regra geral, o problema em análise) e facilitar a sua hierarquização por grandes temas, de acordo com a Figura 8.

**Figura 8 – Diagrama de Ishikawa**



Fonte: Adaptado de Lins (1993)

Pereira e Ganhão (1992:123) afirmam que “este diagrama é uma das ferramentas mais importantes no processo de análise de problemas e suas causas. Permite, de uma forma simples, agrupar e visualizar as causas elementares dos problemas que afetam a qualidade de produtos e serviços”. Para eles, a equipa de trabalho deve gerar ideias sobre os grupos de causas possíveis para o problema em análise.

Branco (2008) acrescenta uma sexta causa: medição e monitorização. Refere que cada uma destas causas é posteriormente dividida e subdividida (até ao nível necessário), em causas e subcausas relacionadas com a respetiva classe. Tal estruturação ajuda a sistematizar e a hierarquizar a análise do problema / efeito.

O mesmo entendimento é expandido por Saraiva (2004) ao referir que de uma espinha central, que descreve um efeito, partem ramificações, que representam as causas principais do problema. De cada uma destas ramificações saem “ramos” mais delgados, que identificam subcausas, e assim sucessivamente.

Estes diagramas são geralmente utilizados na resolução de problemas na demonstração das causas da variação de um processo, assinaladas numa carta de controlo. O *brainstorming* é extensivamente utilizado para obter ideias dos membros da equipa para os diagramas de causa e efeito (Saraiva, 2004), recurso também apontado, para o mesmo fim, por Pereira e Ganhão (1992) e Branco (2008).

Pires (2007:227-228) também destaca esta ferramenta da gestão da qualidade. Salienta o “diagrama de causa e efeito aberto”, técnica que utiliza basicamente o diagrama de Ishikawa “para suportar o funcionamento do grupo de melhorias, mas de forma aberta”, evitando burocracias e incentivando a participação de todos.

Finalmente, a equipa de trabalho deve recomendar as soluções que entende serem mais convenientes para a resolução do problema.

### ***Brainstorming***

Segundo Pereira e Ganhão (1992), o *brainstorming*, designação de origem inglesa que pode ser traduzida por “tempestade de ideias”, é uma das técnicas mais importantes utilizadas no trabalho em equipa, uma vez que pode originar um grande número de ideias num espaço de tempo muito curto.

Para Lins (1993), o *brainstorming* consiste na reunião de um grupo para a busca de novas ideias, pelo que a livre expressão dos participantes deve ser assegurada. O objetivo é o de maximizar o número de ideias, a criatividade e a capacidade analítica do grupo.

Por seu turno, Branco (2008) afirma que “o *brainstorming* é uma técnica de análise e resolução de problemas, realizada em grupo, sendo, como tal, uma ferramenta de melhoria”. O seu desenvolvimento e sistematização são atribuídos a Alex Osborn, segundo o qual é mais fácil trabalhar uma ideia extravagante do que pensar numa nova.

Uma reunião de *brainstorming* é a apresentação das ideias relacionadas com um problema, de forma livre, e por vezes aparentemente caótica. As ideias devem fluir e nenhuma crítica deve ser feita. Para assegurar a livre expressão das ideias e coordenar a reunião, é designado um facilitador. Um relator anota as ideias, à medida que vão sendo apresentadas, utilizando as palavras usadas pelo seu autor, não havendo nesta fase lugar a interpretação (Lins, 1993).

Essencialmente, há duas maneiras de se conduzir um *brainstorming*: a condução estruturada e a não-estruturada. Naquela, todos os participantes devem expor as suas ideias de forma ordenada, apresentando uma ideia cada um, quando chegada a sua vez, aguardando a próxima para expor a ideia seguinte. Os participantes podem usar algum material de apoio para anotar ideias enquanto aguardam pela sua vez. No segundo caso, a exposição das ideias é feita livremente (Lins, 1993).

#### **2.2.4. Sistema de gestão da qualidade: motivações, obstáculos e benefícios**

A normalização das práticas de gestão acelerou tremendamente na última década, em grande parte devido à publicação de normas internacionais, num ambiente económico marcado pela globalização e integração económica dos mercados (Marimon *et al.*, 2005; Heras e Casadesús, 2006; Casadesús, Heras e Karapetrovic, 2009; Karapetrovic, Casadesús e Heras, 2010).

Para Domingues (2003:28):

“o que torna a qualidade uma questão mais atual é a tendência para a normalização, padronização, homologação e certificação, acompanhada pela maior concorrência na oferta e a maior exigência na procura, bem como pela maior importância concedida ao ser humano enquanto cliente e utilizador de produtos e serviços, fenómeno que a globalização económica à escala planetária torna cada vez mais intenso e universal. As razões que conduzem as empresas para a certificação enquadram-se nesta tendência de globalização da economia e da qualidade”.

A normalização pode ser definida genericamente como a atividade orientada para colocar ordem em operações repetitivas que têm lugar no âmbito da indústria, da tecnologia, da ciência e da economia, representando um mecanismo de coordenação e de fomento do comércio internacional (Marimon, Heras e Casadesús, 2005; Casadesús *et al.*, 2009).

As normas ISO 9000 orientam o desenvolvimento, implementação e gestão do sistema de gestão da qualidade (SGQ). Ao contrário dos padrões de qualidade relativos aos produtos e serviços, as normas ISO 9000 aplicam-se ao SGQ para garantir que uma empresa certificada o mantém de acordo com os requisitos exigidos pelas referidas normas (Sharma, 2005).

No Quadro 8 apresenta-se as normas da série ISO 9000.

**Quadro 8 – Normas da série ISO 9000**

NORMA	TÍTULO	EDIÇÃO
ISO 9000:2005	Sistemas de gestão da qualidade - Fundamentos e vocabulário	3ª
ISO 9001:2008	Sistemas de gestão da qualidade - Requisitos	4ª
ISO 9004:2009	Gestão do sucesso sustentado da organização – Abordagem pela gestão da qualidade	3ª

**Fonte:** Elaboração própria a partir de ISO (2009a, 2009b)

Conforme se extrai do Quadro 8, a norma ISO 9000:2005 fornece os fundamentos e o vocabulário usado em toda a série de normas ISO 9000. A ISO 9001:2008 é utilizada na implementação de um sistema de gestão da qualidade (SGQ) para proporcionar confiança na capacidade da organização fornecer produtos e serviços que satisfaçam as necessidades e expectativas dos clientes. É a norma que estabelece os requisitos a que deve obedecer o SGQ para que possa ser certificado por um organismo externo acreditado. Por último, a ISO 9004:2009 dá orientações sobre uma ampla gama de objetivos de um SGQ, segundo a ISO 9001, principalmente na gestão do sucesso a longo prazo. É recomendada como um guia para organizações que queiram ampliar os benefícios da ISO 9001, em busca da melhoria sistemática e contínua do seu desempenho global (ISO, 2009b).

Destas normas, a ISO 9001 é a mais conhecida e implementada em todo o mundo: mais de um milhão de organizações, em 176 países (ISO, 2011).

A investigação das motivações (razões), obstáculos (barreiras) e benefícios (vantagens) da implementação e da certificação de um SGQ nas organizações, tem sido largamente feita em todo o mundo, embora tenham sido encontrados muito poucos estudos levados a cabo com empresas portuguesas. Quanto aos resultados obtidos, são frequentemente conflituantes, controversos e mesmo contraditórios (e. g. Escanciano, 1998; Singels, Ruel e Van de Water, 2001; Poksinska, Jörn e Antoni, 2002; Sun e Cheng, 2002; Casadesús e Heras, 2005; Sharma, 2005; Lundmark e Westelius, 2006; Poksinska, Eklund, Jörn e Jens, 2006; Boiral e Roy, 2007), justificando-se assim mais investigação nesta área.

No Quadro 9 referenciam-se algumas publicações de estudos científicos feitos em vários países do mundo, publicadas desde 1996, dirigidas ao estudo das motivações, obstáculos e benefícios da implementação e certificação do SGQ ISO 9001.

**Quadro 9 – Estudos sobre motivações, obstáculos e benefícios da implementação/ certificação de SGQ**

Estudos	Método	Objetivos pertinentes
Vloeberghs e Bellens (1996); Bélgica: 289 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Identificar o tipo de empresas que têm o sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado segundo as normas ISO 9001, examinar motivações e avaliar experiências.
Escanciano (1998); Espanha (Astúrias): 80 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Estudar a eficácia e alcance dos sistemas de garantia da qualidade baseados nas normas ISO 9001 e identificar o perfil das empresas asturianas com o SGQ certificado.
Beattie e Sohal (1999); Austrália: 365, 313 empresas e 50 EC	Questionário e 50 Estudos de caso	Identificar os benefícios que podem resultar da adoção das normas ISO 9001 e os potenciais problemas associados à sua implementação e manutenção.
Casadesús e Giménez (2001); Espanha (Catalunha): 288 empresas certificadas	Questionário a dirigentes	Determinar os benefícios internos e externos obtidos pelas empresas com a certificação ISO 9001, sobretudo para as pequenas e médias empresas (PME).
Casadesús, Giménez e Heras (2001); Espanha (Catalunha e País Basco): 502 empresas certificadas	Questionário a dirigentes	Verificar quais os benefícios obtidos pelas empresas, decorrentes da implementação das normas ISO 9001.
Escanciano (2001); Espanha (Astúrias): 749 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Analisar a opinião das empresas espanholas sobre a certificação ISO 9001, centrada nos fatores que influenciam a sua satisfação.
Gotzamani e Tsiotras (2001); Grécia: 84 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Estudar as motivações das empresas para a certificação do SGQ e os benefícios obtidos.
Ofori & Gang (2001); Singapura: 33 grandes empresas certificadas do setor da construção	Questionário a dirigentes	Identificar as percepções, objetivos, motivações e experiências (incluindo benefícios e dificuldades) relacionados com a implementação e certificação ISO 9001.
Singels <i>et al.</i> (2001); Holanda: 192 organizações certificadas e não certificadas	Questionário a dirigentes	Examinar o impacto da certificação ISO 9001 na melhoria do desempenho e dos resultados das organizações, divididas em dois grupos: certificadas e não certificadas.
Tarí (2001); Espanha: 44 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Analisar os aspetos que aumentam as possibilidades de manter um ambiente de qualidade numa organização.
Yahya e Goh (2001); Malásia: 405 empresas certificadas e não certificadas	Questionário a dirigentes	Estudar as motivações, dificuldades e benefícios da implementação do SGQ nas empresas, segundo o referencial ISO 9001.
Escanciano (2002); Espanha: 749 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Conhecer as dificuldades e a satisfação das empresas com o processo de certificação, segundo as normas ISO 9001.
Poksinska <i>et al.</i> (2002); Suécia: 135 empresas certificadas	Questionário a dirigentes	Reconhecer as motivações, os benefícios e os fatores-chave que afetam a implementação das normas ISO 9001.
Sun e Cheng (2002); Noruega: 265 pequenas, médias e grandes empresas	Questionário ao diretor da qualidade	Revelar as diferenças e semelhanças entre as PME e Grandes empresas, na implementação de práticas da qualidade, incluindo a certificação ISO 9001 e práticas do <i>total quality management</i> (TQM).
Boiral (2003); Canadá: 47 empresas certificadas	Entrevista a dirigentes e ao pessoal	Analisar qualitativamente as respostas, recolhidas fora do local de trabalho, sobre as normas ISO 9001, para avaliar a adesão, opiniões e resistência do pessoal ao processo de certificação.
Escanciano, Fernández e Vásquez (2003); Espanha: 749 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Analisar em que medida a certificação do SGQ orienta as empresas para o TQM.
Domingues (2003); Portugal: 233 empresas certificadas	Questionário a dirigentes	Investigar como se processa a estruturação das práticas da qualidade numa empresa certificada (ISO 9001/2)
Llopis e Tarí (2003); Espanha (Alicante): 106 empresas certificadas	Entrevista ao diretor da qualidade	Identificar e hierarquizar as razões para a certificação e determinar se as motivações internas propiciam melhor desempenho e um compromisso maior com o TQM.
Casadesús Karapetrovic e Heras (2004a); Espanha (Catalunha): 399 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Estudar as variações detetadas nos benefícios da certificação ISO 9001 e analisar a variação dos custos de implementação e manutenção do SGQ, entre os anos de 1998 e 2002.
Casadesús, Heras e Arana (2004b); Espanha (Catalunha): 399 empresas certificadas		

Estudos	Método	Objetivos pertinentes
Casadesús e Heras (2005); Espanha (País Basco): 27 profissionais e especialistas	Estudo <i>Delphi</i> Entrevistas	Determinar as motivações para implementação do SGQ e a influência das Normas ISO 9001 e do modelo <i>European Foundation for Quality Management</i> (EFQM) nos resultados das empresas.
Cruz, Úbeda e Llimiñana (2005); Espanha: 116 grandes empresas de serviços	Entrevista ao diretor geral ou da qualidade	Identificar as principais motivações para a implementação de SGQ e estudar a sua relação com os princípios da gestão da qualidade aplicados.
Sharma (2005); Singapura: 70 empresas certificadas, cotadas na bolsa	Análise de base de dados	Investigar a associação entre a certificação do SGQ, segundo as normas ISO 9001, e o desempenho financeiro das organizações.
Heras, Casadesús e Karapetrovic (2006); Espanha (País Basco): 27 profissionais e especialistas	Estudo <i>Delphi</i> Entrevistas	Analisar os resultados da implementação da gestão da qualidade nas empresas europeias, de acordo com os modelos mais usados nos últimos anos (ISO 9001 e EFQM).
Lundmark e Westelius (2006); Suíça: 68 PME que transitaram para a ISO 9001:2000	Entrevista a dirigentes	Investigar os efeitos da gestão da qualidade segundo a norma ISO 9001 e da transição para a ISO 9001:2000, segundo os responsáveis da qualidade e outros gestores, nas PME.
Magd (2006); Arábia Saudita: 105 empresas certificadas	Questionário a dirigentes	Identificar os benefícios da implementação das normas ISO 9001, fatores que influenciam a escolha das entidades certificadoras e problemas a elas associados.
Piskar e Dolinsek (2006); Eslovénia: 212 empresas certificadas	Questionário a dirigentes	Revelar em que medida as normas da qualidade, segundo o referencial ISO 9001, podem contribuir para o sucesso das empresas.
Pokinska <i>et al.</i> (2006); Suécia: 3 PME certificadas	Estudos de caso	Investigar as práticas de implementação e operação do SGQ, no contexto das PME: motivações, benefícios e influências positivas e negativas.
Sing e Sareen (2006); Índia: 21 instituições de ensino certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Investigar a contribuição das normas ISO 9001 para as instituições de ensino, motivações para implementar as normas, benefícios resultantes e dificuldades sentidas na implementação.
Boiral e Roy (2007); Canadá (Quebec): 872 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Examinar o impacto dos fatores motivacionais subjacentes à certificação ISO 9001, em vários aspetos do desempenho organizacional.
Zaramdini (2007); Emiratos Árabes Unidos: 209 PME e Grandes empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Analisar os diferentes aspetos das motivações para a certificação ISO 9001 e dos benefícios resultantes e as relações entre ambos.
Zeng e Tian (2007); China: 156 empresas certificadas	Questionário a dirigentes	Explorar as barreiras à implementação das normas ISO 9001 e formas de superar tais dificuldades.
Branco (2008); Portugal: 738 empresas certificadas	Questionário a dirigentes	Conhecer as vantagens e dificuldades na implementação /certificação do SGQ, avaliar as vantagens vs. dificuldades e o grau de utilização de técnicas/ ferramentas da qualidade.
Depexe e Paladini (2008); Brasil: 14 empresas certificadas do setor da construção	Entrevista ao diretor da qualidade	Determinar a perceção das empresas construtoras quanto aos principais benefícios obtidos com a implementação e certificação do SGQ.
Casadesús <i>et al.</i> (2009); Espanha (Catalunha): 529 empresas certificadas	Questionário ao diretor da qualidade	Verificar se a implementação de um sistema de gestão standardizado (ISO 9001:2000) é influenciada pela de outro sistema (ISO 14001:2004), na mesma organização.
Karipidis <i>et al.</i> (2009); Grécia: pequenas empresas do setor alimentar	Revisão da literatura	Examinar os fatores que afetam a decisão de implementar um SGQ em pequenas empresas do setor alimentar: benefícios / vantagens e desvantagens / barreiras.
Moldashev (2009); Cazaquistão (Almaty): 24 empresas certificadas	Questionário a dirigentes	Explorar as motivações para adotar as normas ISO 9001, as perceções das chefias e os benefícios para as empresas.
White <i>et al.</i> (2009); Inglaterra: 1 entidade do setor não lucrativo.	Estudo de caso	Investigar a razoabilidade da implementação de um SGQ, para obter a certificação ISO 9001:2000, numa pequena entidade sem fins lucrativos.
Ali e Rahmat (2010); Malásia: 30 empresas certificadas do setor da construção	Questionário a dirigentes	Identificar os benefícios da implementação das normas ISO 9001 em empresas de construção e os critérios usados para avaliação do desempenho.
Gotzamani (2010), Grécia: 87 empresas certificadas	Entrevista ao diretor da qualidade	Investigar a real melhoria de desempenho, de acordo com as normas ISO 9001:2000, bem como as dificuldades sentidas na implementação e os benefícios alcançados.
Karapetrovic <i>et al.</i> (2010); Espanha (Catalunha): 529	Questionário ao diretor da qualidade	Analisar a evolução dos benefícios decorrentes das normas ISO 9001 ao longo do tempo e avaliar a tendência verificada em estudos anteriores.

**Fonte:** Elaboração própria, a partir dos estudos referenciados

### **Motivações para a qualidade**

Segundo a opinião, praticamente unânime, da comunidade científica, as razões que levam uma organização a implementar e a certificar o seu sistema de gestão da qualidade (SGQ) têm origem interna e/ou externa (Vloeberghs e Bellens, 1996; Singels *et al.*, 2001; Poksinska *et al.*, 2002, 2006; Escanciano *et al.*, 2003; Llopis e Tarí, 2003; Casadesús e Heras, 2005; Cruz *et al.*, 2005; Zaramdini, 2007; Sampaio, 2008)

Em **Portugal**, o estudo de Domingues (2003) conclui que as razões que conduzem as empresas à certificação são, em primeiro lugar de natureza comercial, mas também de natureza organizacional.

Branco (2008) também estudou as motivações para a certificação do sistema de gestão da qualidade (SGQ) em empresas portuguesas. Embora a motivação mais intensa seja de natureza interna (maior responsabilização para a implementação sistematizada dos procedimentos), as razões de mercado estão largamente representadas

Estas conclusões, sustentam a posição de Escanciano (2002), quando afirma que a existência do SGQ, pode não ser suficiente, uma vez que, para competir em determinados setores e no mercado internacional, pode ser fundamental demonstrar a qualidade dos processos, o que só é conseguido através da certificação do SGQ, por uma entidade acreditada e independente.

No Quadro 10 apresentam-se as publicações consultadas no âmbito do estudo das razões que levam uma organização a implementar / certificar o sistema de gestão da qualidade, identificando as motivações mais intensas, por natureza interna e/ou externa.



**Quadro 10 – Estudos que aportam as motivações para implementar/ certificar o SGQ segundo o referencial ISO 9001**

Estudos	País	Síntese das motivações mais intensas, por natureza Interna e/ou Externa	I	E
Vloeberghs e Bellens (1996)	Bélgica	Melhoria dos processos e procedimentos organizacionais / razões de natureza comercial	X	X
Escanciano (1998)	Espanha	Melhorar a qualidade dos produtos e serviços / eficiência dos processos e procedimentos internos	X	
Escanciano <i>et al.</i> (2003)		Melhorar a qualidade dos produtos e serviços / eficiência dos processos e procedimentos internos	X	
Llopis e Tarí (2003)		Promover a imagem da empresa / melhorar a eficiência e controlo dos processos	X	X
Casadesús e Heras (2005)		Pressão dos clientes / melhorar a imagem da empresa		X
Cruz <i>et al.</i> (2005)		Pressão da concorrência / melhorar a qualidade dos produtos e serviços	X	X
Heras <i>et al.</i> (2006)		Pressão dos clientes / promover a imagem da empresa		X
Beattie e Sohal (1999)	Austrália	Melhoria contínua / aumentar a margem competitiva	X	
Ofori & Gang (2001)	Singapura	Melhorar a qualidade / aperfeiçoar os procedimentos operacionais	X	
Poksinska <i>et al.</i> (2002)	Suécia	Promover a imagem da empresa / melhorar os processos da qualidade	X	X
Poksinska <i>et al.</i> (2006)		Pressão do mercado / sobrevivência da empresa		X
Sun e Cheng (2002)	Noruega	Pressão do mercado / sobrevivência das empresas		X
Boiral (2003)	Canadá	Pressão dos clientes / compromisso ativo com a qualidade	X	X
Domingues (2003)	Portugal	Aumentar a satisfação dos clientes / Melhorar a organização em geral	X	X
Branco (2008)		Melhorar a organização e a sistematização dos procedimentos /aperfeiçoar métodos de trabalho	X	
Sing e Sareen (2006)	Índia	Controlar a documentação e manutenção de registos / acreditação junto de outras instituições	X	X
Zaramdini (2007)	Emiratos Árabes Unidos	Aperfeiçoar processos e procedimentos / melhorar produtos e serviços	X	
Moldashev (2009)	Cazaquistão	Melhorar a satisfação dos clientes / aumentar a competitividade reduzindo custos	X	X
White <i>et al.</i> (2009)	Inglaterra	Novo modelo de negócio / aumentar a quota de mercado	X	X

**Fonte:** Elaboração própria, a partir dos estudos referenciados

O Quadro 10 evidencia que a classificação das motivações para a qualidade com base nos aspetos internos e externos da organização, vai no sentido de considerar que tanto os motivos direcionados à eficiência dos processos e procedimentos internos e à melhoria dos produtos e serviços, como os motivos orientados para o mercado – clientes, internacionalização, imagem da empresa, confiabilidade do produto / serviço - são inteiramente válidos, embora nuns estudos sobressaíam as razões internas e noutros as externas, o que pode ficar a dever-se às diferenças entre as organizações estudadas – dimensão, produto ou serviço oferecido, mercado e outras.

### **Obstáculos à qualidade**

Apesar dos benefícios que podem ser alcançados com a implementação e posterior certificação do sistema de gestão da qualidade (SGQ) das organizações, este percurso também acarreta dificuldades e efeitos adversos (Vloeberghs e Bellens, 1996; Escanciano, 1998, 2002; Ofori e Gang, 2001; Tarí, 2001; Yahya e Goh, 2001; Poksinska *et al.*, 2002, 2006; Domingues, 2003; Lundmark e Westelius, 2006; Sing e Sareen, 2006; Boiral e Roy, 2007; Zeng e Tian, 2007; Branco, 2008; Karipidis *et al.*, 2009; White *et al.*, 2009; Gotzamani, 2010; Karapetrovic *et al.*, 2010).

Domingues (2003:32) assevera que:

“a certificação exige notório esforço organizacional, obriga a repensar e dar nova ordem às formas de ver a empresa e aos modos de fazer a qualidade. Por isso, implementar um sistema de gestão da qualidade não é tarefa fácil, nem rápida. As dificuldades variam consoante os requisitos, que colocam problemas distintos, e consoante as empresas, que adotam e constroem o seu sistema, de forma mais ou menos peculiar”.

Os requisitos que revelam menor dificuldade na implementação correspondem a operações que exigem pouco trabalho em grupo, decisões simples e atividade mais instrumental. Os mais difíceis de implementar exigem participação de diversas pessoas, decisões mais complexas e atividades tecnicamente mais exigentes (Domingues, 2003).

O Quadro 11 resume as principais barreiras experimentadas pelas organizações na implementação / certificação do SGQ, segundo a bibliografia consultada.

**Quadro 11 – Estudos que aportam as dificuldades na implementação/ certificação do SGQ segundo o referencial ISO 9001**

Estudos	País	Principais dificuldades / obstáculos
Vloeberghs e Bellens (1996)	Bélgica	Falta de tempo, custos elevados, documentação
Escanciano (1998)	Espanha	Falta de tempo, escassez de recursos, documentação
Tarí (2001)		Falta de tempo, fraco compromisso dos empregados, resistência à mudança
Escanciano (2002)		Resistência à mudança, falta de experiência, formalidades
Ofori & Gang (2001)	Singapura	Falta de tempo, custos elevados, consumo de materiais
Yahya e Goh (2001)	Malásia	Ações corretivas e preventivas, controlo de projetos, responsabilidade da gestão
Poksinska <i>et al.</i> (2002)	Suécia	Documentação, fraco compromisso da gestão, auditorias
Poksinska <i>et al.</i> (2006)		Resistência à mudança, incapacidade para entender a norma, documentação
Domingues (2003)	Portugal	Ações corretivas e preventivas e controlo de conceção, planeamento da qualidade, controlo dos processos
Branco (2008)		Falta de tempo, ações corretivas e preventivas, fraco compromisso da gestão de topo
Lundmark e Westelius (2006)	Suíça	Burocracia, dificuldade em entender a norma, menor flexibilidade
Sing e Sareen (2006)	Índia	Falta de tempo e fraco compromisso, obrigações acrescidas, escassez de recursos
Boiral e Roy (2007)	Canadá	Fraco compromisso da gestão de topo e do pessoal, recursos escassos, formalidades
Zeng e Tian (2007)	China	Fraca visão dos objetivos da qualidade, expetativas muito elevadas, fraco compromisso (certificação compulsiva)
Karipidis <i>et al.</i> (2009)	Grécia	Recurso a consultores externos, falta de pessoal qualificado, documentação
Gotzamani (2010)		Abordagem por processos, utilização de dados da qualidade, incerteza sobre os requisitos da norma
White <i>et al.</i> (2009)	Inglaterra	Custos elevados, resistência à mudança, compromisso da gestão

**Fonte:** Elaboração própria, a partir dos estudos referenciados

Da análise do Quadro 11 extrai-se que as maiores dificuldades na implementação / certificação do sistema de gestão da qualidade (SGQ) residem na documentação excessiva e complexa (burocracia), no fraco compromisso com a qualidade, por parte da gestão e do pessoal, no elevado custo / escassez de recursos e no tempo despendido com as tarefas acrescidas com o processo de implementação.

De acordo com Pinto e Soares (2009), a elaboração de todo o suporte documental do SGQ é, usualmente, uma das maiores dificuldades, principalmente devido à interligação entre os diversos documentos, de modo a formarem um todo coerente.

## **Benefícios da qualidade**

Sampaio (2008:36) assevera que:

“a maioria dos trabalhos científicos dedicados à análise das motivações para a certificação ISO 9001, não dizem respeito apenas às razões que levam as empresas a certificarem-se, mas também aos benefícios resultantes e à relação entre ambos. Nesse sentido, e como sucede com as motivações, os benefícios podem também ser categorizados em benefícios internos e externos.”

Semelhantemente às motivações para a qualidade, Vloeberghs e Bellens (1996) qualificam os benefícios da implementação e certificação do SGQ ISO 9001 como sendo de natureza interna e externa, consoante os seus efeitos se façam sentir no âmbito interno ou externo da organização, respetivamente, classificação também profusamente utilizada por vários investigadores (e. g. Escanciano, 1998; Casadesús e Giménez, 2001; Casadesús *et al.*, 2001; Yahya e Goh, 2001; Poksinska *et al.*, 2002; Sing e Sareen, 2006; Zaramdini, 2007; Karipidis *et al.*, 2009).

Beattie e Sohal, (1999); Gotzamani e Tsiotras (2001), Ofori & Gang (2001), Escanciano *et al.* (2003), Domingues (2003), Lundmark e Westelius (2006), Piskar e Dolinsek (2006), Zeng e Tian (2007), Branco (2008), Moldashev (2009), White *et al.* (2009), Ali e Rahmat (2010) e Gotzamani (2010) também investigaram as vantagens da implementação / certificação de um SGQ. Embora nem sempre seja explícita a categorização de tais benefícios, todos podem ser classificados como internos ou externos, o que leva a crer que ambos estão presentes na esmagadora maioria dos estudos e, em maior ou menor grau, todos são importantes.

No Quadro 12 arrolam-se os aspetos mais intensamente beneficiados com a implementação / certificação do SGQ, segundo os estudos consultados.

**Quadro 12 – Estudos que abordam os benefícios da implementação/ certificação do SGQ segundo o referencial ISO 9001**

Estudos	País	Principais aspetos beneficiados	
		Internos	Externos
Vloeberghs e Bellens (1996)	Bélgica	Sistema de regras, redução de erros e defeitos	Confiança dos clientes
Escanciano (1998)	Espanha	Definição de processos e responsabilidades, consciência da qualidade	Imagem da empresa, satisfação dos clientes
Casadesús e Giménez (2001)		Definição dos procedimentos, obrigações e responsabilidades	Satisfação das necessidades dos clientes, novos mercados
Casadesús <i>et al.</i> (2001)		Definição de processos e responsabilidades, consciência da qualidade, formação	Taxa de rejeições, satisfação dos clientes
Escanciano <i>et al.</i> (2003)			
Beattie e Sohal (1999)	Austrália	Simplificação e eficiência, produção, moral do pessoal	Satisfação dos clientes, contratos com clientes
Ofori & Gang (2001)	Singapura	Procedimentos operacionais, produtividade e competitividade	Imagem da organização
Yahya e Goh (2001)	Malásia	Procedimentos documentais, consciência da qualidade	Satisfação dos clientes, qualidade percebida
Gotzamani e Tsiotras (2001)	Grécia	<i>Design</i> do produto, planeamento estratégico da qualidade	Satisfação dos clientes, relações com fornecedores,
Karipidis <i>et al.</i> (2009)		Consciência da qualidade, diagnóstico dos problemas	Quota de mercado, competitividade internacional
Gotzamani (2010)		Compromisso da gestão, melhoria contínua	Compreensão dos requisitos dos clientes
Poksinska <i>et al.</i> (2002)	Suécia	Procedimentos internos, qualidade	Imagem da empresa, satisfação dos clientes
Domingues (2003)	Portugal	Organização da empresa, competitividade	Satisfação dos clientes, volume de negócios
Branco (2008)		Organização da empresa, métodos de trabalho	Confiança dos clientes e orientação para os seus interesses
Lundmark e Westelius (2006)	Suíça	Consciência da qualidade, dados para decidir	Relações com clientes
Piskar e Dolinsek (2006)	Eslovénia	Visão dos processos, qualidade dos produtos e serviços	Imagem da organização, satisfação dos clientes
Sing e Sareen (2006)	Índia	Eficiência do sistema de ensino, desempenho profissional	Notoriedade da organização, captação de alunos melhor preparados
Zaramdini (2007)	Emiratos Árabes Unidos	Processos e procedimentos, consciência da qualidade	Imagem da organização, satisfação dos clientes
Zeng e Tian (2007)	China	Operações internas	Relações com clientes e subcontratados, aumento da quota de mercado
Moldashev (2009)	Cazaquistão	Qualidade dos produtos e serviços, margem de lucro	Relações com fornecedores, volume de negócios
White <i>et al.</i> (2009)	Inglaterra	Otimização dos processos, qualidade dos produtos	Resposta aos clientes
Ali e Rahmat (2010)	Malásia	Eficiência no controlo, produtividade	Serviço ao cliente

**Fonte:** Elaboração própria, a partir dos estudos referenciados

Relativamente aos benefícios internos, o Quadro 12 mostra que os principais estão centrados nos conceitos de regra, disciplina, eficiência, qualidade. Quanto aos benefícios externos, os clientes são nitidamente os mais beneficiados, referidos em cerca de 80% dos itens externos, o que não admira, dado que as organizações existem para os servir.

Ainda no que respeita aos benefícios da qualidade, outros autores preferem adotar uma classificação diferente. Beattie e Sohal (1999) referem a existência de benefícios estratégicos e operacionais. Escanciano (2001), sintetiza-os em seis fatores: trabalhadores, clientes, melhoria da eficiência, colaboração com fornecedores, melhoria das condições de trabalho e auditoria. Casadesús *et al.* (2004a, 2004b, 2009) e Karapetrovic *et al.* (2010) aludem a benefícios refletidos em resultados operacionais, em resultados financeiros, nos clientes e no pessoal. Casadesús e Heras (2005) e Heras *et al.* (2006) distribuem os benefícios da ISO 9001 pelas operações, resultados económicos, pessoal, clientes, imagem e qualidade dos produtos e serviços. Magd (2006) apresenta os benefícios da qualidade sintetizados em quatro fatores: ênfase interna, ênfase externa, competitividade e perspectiva da exportação. Poksinska *et al.* (2006), mencionam efeitos diretos, internos e externos, e efeitos indiretos. Por último, Depexe e Paladini (2008) procedem de forma semelhante, juntando aos benefícios financeiros os benefícios administrativos.

De acordo com a grande maioria dos trabalhos de investigação consultados, os benefícios decorrentes da implementação / certificação do sistema de gestão da qualidade (SGQ) ISO 9001 nas organizações são de natureza muito diversa, resultando em efeitos positivos, a nível operacional e estratégico, interna e externamente, com maior ou menor intensidade, e. g. sobre a qualidade dos processos, procedimentos, produtos e serviços, eficiência, clientes, imagem da organização e quota de mercado, apontando para um melhor desempenho das organizações que dispõem de um SGQ ISO 9001.

Todavia, também neste caso os resultados dos trabalhos de investigação não são consensuais, havendo autores que levantam reservas ou concluem de forma diferente. Sun e Cheng (2002), em trabalho de investigação levado a efeito com pequenas e grandes empresas, na **Noruega**, chegaram à conclusão de que a correlação entre a certificação do SGQ e o desempenho das pequenas empresas era apenas marginal. No que respeita às entidades de maior dimensão, não encontraram qualquer relação entre aqueles dois fatores.

Em sentido contrário, Sharma (2005) estudou a relação entre a certificação ISO 9001 e o desempenho financeiro de uma amostra de empresas, em **Singapura**, tendo concluído que a certificação está associada a melhorias significativas no desempenho financeiro: margens de lucro, crescimento das vendas e resultados por ação.

Por sua vez, Singels *et al.* (2001), na **Holanda**, num estudo com empresas com o SGQ certificado e não certificado, afirmam que os resultados não evidenciam uma relação positiva entre a certificação *International Standard Organization* (ISO) e o desempenho das organizações. Ambos os grupos de empresas desenvolveram os seus processos de produção, tais como a melhoria do fluxo de produção (*lead time*) e da flexibilidade técnica. Também não se verificaram diferenças significativas nos benefícios relativos à satisfação dos clientes e motivação do pessoal.

Estes autores afiançam mesmo o contrário: as empresas não certificadas experimentaram maior redução de custos e maior lucro líquido do que as certificadas.

## **2.3.A Contabilidade nas Pequenas e Médias Empresas**

Esta secção é dedicada ao levantamento do estado da arte, relativamente à importância da contabilidade como instrumento de gestão, às práticas contabilísticas nas pequenas empresas, ao valor atribuído à informação contabilística de apoio à decisão e relação entre a contabilidade e a gestão dos custos da qualidade.

### **2.3.1. A contabilidade como instrumento de gestão**

A normalização contabilística e a importância dos sistemas de informação contabilístico para a administração, bem como as suas limitações, são sumariamente abordadas nesta subsecção, nas perspetivas de Clancy e Collins (1979), Johnson e Kaplan (1996), Jordan *et al.* (1999), Borges *et al.* (2002), Alves (2003), Ferreira e Ferreira (2003), Alves e Ussman (2006), Caiado (2008), Pérez e Casas Novas (2009), Lopes (2010).

A contabilidade tem-se desenvolvido e normalizado ao longo dos tempos, devido à sua enorme importância para os decisores internos e externos às organizações, na medida em que gera informação económica, financeira e monetária de grande valia para apoiar as decisões de um alargado grupo de utentes. Deste modo, constituiu-se numa importante técnica de gestão, embora venha revelando alguma dificuldade em acompanhar as profundas alterações no ambiente em que as organizações operam, revelando insuficiências, designadamente, quanto à natureza, qualidade e oportunidade da informação que disponibiliza a quem dela necessita, como enfatizam Clancy e Collins (1979), Johnson e Kaplan (1996), Jordan *et al.* (1999) e Alves e Ussman (2006).

Portugal seguiu a via da normalização contabilística, relativamente atrasado, porquanto só em 7/2/1977 foi possível publicar o Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, aplicável às empresas em geral, com exceção das financeiras e seguradoras, que dispõem de planos próprios (Ferreira e Ferreira, 2003).

Em 2008, um novo sistema de normalização contabilística (SNC) foi preparado pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) mas, por “diversos contratempos”, só entrou em vigor em 1/1/2010 (Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13/7). O SNC é composto por um conjunto de normas que efetuam a transposição, para o direito interno, das normas internacionais de contabilidade, adotadas pela União Europeia (EU), e que, no essencial, são um resumo destas (Lopes, 2010).

Da estrutura concetual (Aviso n.º 15652/2009, de 7/9) do SNC resulta que a informação financeira, determinante para a gestão nas organizações, é difundida através das demonstrações financeiras, representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objetivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade, útil para a tomada de decisões económicas de uma vasta gama de utentes. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução, por parte do órgão de gestão, dos recursos que lhe foram confiados (Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13/7).

Jordan, *et al.* (1999) destacam a importância da informação financeira para a gestão. Para estes autores, a informação financeira é um instrumento fundamental para o acompanhamento



das atividades exercidas e dos recursos utilizados. A forma como os elementos são estruturados e organizados influencia o conhecimento e, por conseguinte, as atitudes dos gestores.

Segundo Alves (2003), a informação contabilística é um produto da contabilidade, à qual compete, a partir dos dados disponíveis, satisfazer as necessidades de informação dos utentes.

A estrutura concetual do sistema de normalização contabilística (SNC) define quais os utentes das demonstrações financeiras: investidores atuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público, os quais utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação (Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13/7), sobretudo enquanto utilizadores externos.

Neste sentido, Borges *et al.* (2002) afirmam que a contabilidade geral evidencia a situação económico-financeira global da empresa, a sua posição perante o exterior, em concordância com os preceitos legais, enquanto a contabilidade interna é uma importante técnica de gestão que permite um controlo mais direto e pormenorizado da atividade da empresa. Os dados indispensáveis ao planeamento e ao controlo, são trabalhados preferencialmente na contabilidade interna ou de gestão, que é considerada como um subsistema do sistema de informação para a gestão (Caiado, 2008).

Na perspetiva da contabilidade interna, Jordan, *et al.* (1999), garantem que a contabilidade de gestão tem por objetivo a atribuição financeira aos segmentos das organizações, dos custos e proveitos resultantes dos níveis de utilização dos recursos e das produções (bens e serviços) realizadas, respetivamente. Para estes autores, a definição de padrões e o seu confronto permanente com as realizações e destas com os equivalentes da concorrência (*benchmarking*), constitui um dos aspetos fundamentais da moderna contabilidade de gestão.

Pérez e Casas Novas (2009) afirmam que os sistemas de contabilidade de gestão destinam-se a prover informação quantitativa e qualitativa para a tomada de decisões e governo das empresas. Distinguem-se dos demais sistemas de informação pela natureza da informação que geram. Mais recentemente, o âmbito da contabilidade de gestão passou a ir além das questões estritamente contabilísticas, agregando às atividades tradicionais outras, mais orientadas para

a utilização eficaz e eficiente dos recursos e para a criação de valor. Esta evolução representa uma diferença fundamental na visão mais tradicional da contabilidade de gestão e consubstancia-se numa aproximação a temas como, por exemplo, contabilidade estratégica, *benchmarking*, gestão da qualidade, melhoria contínua, sistemas de custos baseados em atividades, capital intelectual e gestão do conhecimento.

Johnson e Kaplan (1996) dizem que a obsolescência dos sistemas de contabilidade de custos e controlo da gestão tornou-se particularmente desfavorável no ambiente de competição global que as organizações vêm enfrentando desde a década de 1980.

Em sintonia com Johnson e Kaplan (1996) e Jordan *et al.* (1999), Alves (2003) refere que as informações geradas pela contabilidade de gestão tradicional têm tido dificuldade em satisfazer as novas necessidades de informação para a gestão, o que fez com que aquele sistema contabilístico tenha vindo a ser alvo de críticas, desde meados da década de 1980, através das quais se questiona, fundamentalmente, a sua relevância para servir o fim a que se destina.

Jordan *et al.* (1999:123) afirmam que “a orientação da empresa para o mercado, com focalização no cliente e na qualidade do serviço, tem vindo a revelar como obsoletos os sistemas contabilísticos muito orientados apenas para a determinação dos custos (...)” e a dar relevância à avaliação dos resultados por segmentos de análise. Para estes autores, os segmentos geram receitas, consomem recursos e geram margens, obrigando à adoção de uma contabilidade de gestão mais exigente, proativa e orientada para o apoio à tomada de decisão.

Relativamente ao valor atribuído à informação contabilística, Alves e Ussman (2006) verificaram que para os dirigentes da área financeira, o sistema de contabilidade financeira tem como principal objetivo o fornecimento de informação para a tomada de decisões, opinião não partilhada pela maioria dos dirigentes das outras áreas. Para estes, o cumprimento das obrigações fiscais prevalece sobre o fornecimento de informação para a tomada de decisão. A contabilidade é uma simples formalidade.

Uma crítica frequentemente apontada à contabilidade está relacionada com o provimento de informação desfasada da realidade, levando os destinatários da informação a socorrer-se da organização informal para colmatar estas lacunas (Alves, 2003).

### 2.3.2. A utilização da contabilidade nas pequenas empresas

As pequenas e médias empresas (PME) enfrentam uma sociedade caracterizada pela informação, cada vez mais determinante no desenvolvimento e sucesso das organizações, precisando de desenvolver competências que as harmonizem com a era dos sistemas, particularmente com o sistema contabilístico (Borges *et al.*, 2002; Peña, 2005), já que, de acordo com Oliveira e Salles (2002), a falta de conhecimento sobre contabilidade é uma das causas de mortalidade das pequenas entidades empresarias

De acordo com a bibliografia consultada (e. g. Peña, 2005; Petry e Nascimento, 2009), a contabilidade da maioria das pequenas e médias empresas, especialmente das entidades de menor dimensão, enquadra-se na perceção de Jordan *et al.* (1999:49), quando afirmam que a fase inicial, ou fase zero, do controlo da gestão

“carateriza-se pela ausência quase total de instrumentos de controlo de gestão. Há uma contabilidade geral, porque é obrigatória, mas funciona segundo as disposições legais. Fornece um balanço e uma demonstração de resultados por ano, estando estes documentos disponíveis com um atraso apreciável, pelo que não constituem uma ferramenta de gestão. Nesta fase zero são efetuadas, no entanto, análises pontuais dos custos ou das margens geradas por um determinado produto ou atividade, cujos resultados causam uma certa inquietação. No entanto, tais análises não são regulares, mas sim efetuadas de vez em quando e não se aplicam sistematicamente a todos os produtos ou atividades. Aliás, a maior parte das preocupações destas análises prende-se com a matéria tributável em termos de impostos.”

Alves (2003) lembra que é a contabilidade que produz a informação contabilística, a partir da qual são elaboradas as demonstrações financeiras, preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas, para responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes (Aviso nº 15652/2009, de 7/9).

Para Jordan *et al.* (1999), a contabilidade é um sistema estruturado e organizado de informação para a gestão. Deste modo, no contexto organizacional, não é discutível que a informação é fundamental para a gestão. Para ser competitivo numa economia aberta e global, são necessários sistemas de informação capazes de responder às expetativas dos utilizadores internos e externos (Peña, 2005).

Com suporte no entendimento expandido por estes autores (Jordan *et al.*, 1999; Borges *et al.*, 2002; Alves, 2003; Peña, 2005), pode dizer-se que, independentemente da sua natureza, dimensão e atividade, a informação contabilística é um elemento essencial para o planeamento e controlo da estratégia e das operações de qualquer organização. Neste sentido,

as informações que os administradores usam é, em grande parte, processada pelo sistema de contabilidade, ou derivada de informação gerada a partir deste sistema (Peña, 2005; Alves, 2008).

No entanto, as pequenas empresas usam a contabilidade de forma muito deficiente. Segundo Petry e Nascimento (2009), nas empresas de dimensão mais reduzida, o processo de gestão é frágil, incompleto e em alguns casos inexistente. Os resultados revelam importantes evidências negativas, mormente estratégias não formalizadas combinadas com sistemas de contabilidade incipientes, indo assim ao encontro de Oliveira e Salles (2002), quando apontam a falta de conhecimentos de contabilidade como uma das causas de descontinuidade das pequenas empresas.

Peña (2005), na mesma linha de entendimento de Moura (1997) e Pires (2004), assevera que as pequenas e médias empresas (PME), desde sempre se caracterizaram por uma administração que descansa sobre a visão do proprietário, único titular do seu capital, único diretor e único financiador, não convencido da importância de inovar e da necessidade de aumentar a sua capacidade tecnológica, relativamente ao modo de gerir a empresa, ignorando aspetos da gestão, tais como a qualidade e a eficiência. Com uma organização estruturada de forma muito simples e com uma divisão funcional não claramente definida, têm uma administração pouco interessada no uso adequado de ferramentas fundamentais para a gestão, entre as quais se destaca a própria contabilidade financeira que, indubitavelmente, podem contribuir para a melhoria do desempenho da gerência, pouco disposta a aceitar novos desafios relacionados com a inovação de produtos e serviços, satisfação do cliente e aproveitamento da máxima capacidade instalada. A fraca importância atribuída às ferramentas de gestão, com particular destaque para a contabilidade, é um sério obstáculo à rapidez e propriedade de decisões da mais elevada importância, porquanto o sistema de informação contabilística constitui uma grande parte do sistema de informação das empresas e, portanto, do processo de decisão dos gerentes. Apesar disto, existem notórias debilidades no sistema de informação que serve de suporte à gestão das PME.

Petry e Nascimento (2009) afirmam que, nas empresas de menor porte e mais novas, as informações provenientes dos sistemas de contabilidade financeira e de custos não é orientada para suportar o processo de decisão. Os controlos internos formais e avaliação do desempenho dos gestores e do próprio empreendimento não são frequentes, impossibilitando a comparação

dos resultados conseguidos com os previstos e a identificação e correção dos desvios. Já nas empresas maiores e mais antigas, estas práticas foram observadas, indicando a utilização de métodos científicos na gestão.

Nunes e Sarrasqueiro (2004) investigaram o valor da informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas, para identificar a existência de grupos distintos de empresas, quanto ao grau de importância atribuída à informação contabilística nas decisões estratégicas e operacionais. Os resultados estão sintetizados na Tabela 4.

**Tabela 4 - Importância da informação contabilística nas decisões estratégicas e operacionais**

VARIÁVEIS	Nº de empresas	Média	Desvio padrão
<b>Nas decisões estratégicas</b>			
<b>Na decisão de investimento</b>			
Custos associados ao investimento	65	4,11	0,986
Rendibilidade esperada do investimento	65	4,05	1,052
Período de recuperação do investimento	65	4,03	1,089
Capacidade financeira da empresa	66	4,39	0,839
Fluxo de caixa	65	4,02	0,910
<b>Na decisão de financiamento</b>			
Impacto na estrutura financeira da empresa	64	4,17	1,017
Custos associados ao financiamento	64	4,03	0,942
Necessidade de equilibrar a tesouraria	65	3,94	1,144
Necessidade de financiar investimentos	64	3,95	1,045
Capacidade para fazer face aos encargos correntes dos empréstimos	65	4,12	1,038
<b>Na decisão de distribuição de dividendos</b>			
O montante dos lucros já retidos	62	3,66	1,055
Taxa de tributação dos dividendos	58	3,57	1,126
Capacidade financeira da empresa	61	4,13	0,991
<b>Nas decisões operacionais</b>			
Prazos médios de recebimento e pagamento	66	4,06	0,990
Listagem da antiguidade de saldos devedores e credores	65	4,11	0,986
Nível de existências em armazém	65	3,69	1,236
Margens de lucro praticadas	65	3,86	1,044
Volume das disponibilidades	66	3,92	0,966
Análise dos indicadores financeiros da empresa	66	4,08	0,933
Comparação dos indicadores financeiros da empresa com os da concorrência	66	3,52	1,256
Aplicação dos recursos de tesouraria	66	3,65	1,074

**Fonte:** Nunes e Sarrasqueiro (2004)

A Tabela 4 evidencia que as médias obtidas pelas cinco variáveis, numa escala de 1 (nada importante) a 5 (muito importante), foram todas superiores a 4. Verifica-se assim que os pequenos empresários/gestores atribuem, em média, um grau de importância bastante grande à informação contabilística, quando pretendem tomar decisões.

A informação contabilística com maior importância na tomada de decisões operacionais corresponde à listagem da antiguidade dos saldos devedores e credores (4,11) enquanto a menos importante é o nível de existências em armazém.

Apesar do interesse demonstrado pela contabilidade por parte dos gerentes das pequenas empresas que participaram no estudo de Nunes e Sarrasqueiro (2004), é pertinente assinalar a menor importância dispensada aos inventários, relativamente às outras variáveis operacionais, o que pode ajudar a entender melhor a forma deficiente como as pequenas empresas percebem o papel da contabilidade, enquanto instrumento de gestão. Machado (1998) assegura que os inventários constituem uma parte significativa dos ativos correntes, ou mesmo dos ativos totais. A sua guarda demanda procedimentos burocráticos dispendiosos, boa inventariação e controlo, o que cria problemas críticos de planeamento e gestão, com elevado significado, dada a materialidade que atingem num significativo número de empresas e a forma como afetam os resultados, o que parece não ser suficiente para suscitar interesse prioritário por parte dos gerentes.

Petry e Nascimento (2009), ao estudarem o modelo de gestão das empresas familiares, foram levados a crer que, em parte significativa das empresas de menor porte da amostra com que trabalharam, as preocupações com o planeamento, execução e controlo dos custos e das despesas, de forma detalhada, somente eram tidas em relação ao seu impacto no volume de negócios, o que se lhes afigura perigosamente incompleto para alcançar a eficácia e a continuidade das empresas.

Para Peña (2005), uma das fases cruciais da gestão é o momento de tomar decisões e, para fazê-lo de forma eficiente, deve contar com a informação apropriada e oportuna. Para tal, criaram-se sistemas que integram todos os dados e processos da organização - e. g. compras, inventários, produção, vendas, tesouraria e contabilidade - num único sistema de informação, assegurando informação oportuna e confiável. São os denominados sistemas integrados de gestão empresarial, também conhecidos por *Enterprise Resource Planning* (ERP) (Peña, 2005).

Todavia, nas pequenas empresas, a contabilidade tem uma aplicação muito limitada enquanto recurso de apoio à decisão. A grande maioria das pequenas e médias empresas (PME) dispõe apenas de aplicações informáticas em módulos independentes (não integrados),

nomeadamente, para processamento de salários, faturação, gestão de *stocks*, tratamento de impostos, entre outros (Peña, 2005).

As insuficiências do sistema de informação contabilística das pequenas empresas, encontradas por Peña (2005), não de ter impacto negativo no controlo da gestão. Petry e Nascimento (2009) inferiram que empresas mais pequenas tendem a adotar apenas parcialmente procedimentos de controlo para apoio à execução dos seus planos, tendo constatado uma ténue relação entre a utilização de indicadores de desempenho económico e a utilização da informação contabilística para a tomada de decisão, porquanto o sistema de informação não contribui de maneira adequada para a eficácia do empreendimento, em conformidade com o entendimento de Jordan *et al.* (1999) e Peña (2005).

Reconhece-se que grande parte do sistema formal de informação assenta na contabilidade das empresas e que da eficácia deste sistema depende a rapidez e a capacidade dos gestores para tomarem decisões acertadas (Peña, 2005; Alves, 2008).

Conforme referem Petry e Nascimento (2009), sugerem, no âmbito do estudo que realizaram, que os gestores das empresas da amostra talvez não compreendam perfeitamente o potencial da contabilidade como uma das principais fonte de informação económica e financeira para o planeamento, execução e controlo da gestão.

Ainda relativamente ao alheamento dos pequenos empresários ou à sua fraca perceção da utilidade da contabilidade para a gestão, Ilias *et al.* (2010) concluíram recentemente uma investigação sobre as práticas de contabilidade de gestão e de custeio em pequenas empresas, obtendo também resultados negativos que, em seu entender, podem ficar a dever-se à falta de conhecimentos sobre contabilidade, ao baixo nível de consciência da utilidade da contabilidade de gestão, à fraca influência das empresas circundantes e ao elevado nível de perceção de dificuldades.

Continuando a seguir Ilias *et al.* (2010), no que respeita aos objetivos mais importantes das práticas de contabilidade de gestão das pequenas empresas, a formação de preços obteve a maior média (4,6), seguida do controlo e redução de custos (4,36), planeamento e orçamentação (4,31) e imputação de custos (4,2).

Ao enfatizar as dificuldades das pequenas empresas com a contabilidade, Ilias *et al.* (2010) destacam a circunstância de todas as práticas referidas pelas pequenas entidades serem consideradas tradicionais, mais fáceis de compreender e de aplicar pela maioria das empresas. Consideram ainda que as razões pelas quais as pequenas empresas se recusam a implementar a contabilidade de gestão e a utilizar técnicas mais avançadas (e. g. *Balanced Scorecard*, custeio baseado em atividades, *Benchmarking*) se pode ficar a dever ao aumento de custos e à necessidade de formar pessoas.

Sobre o papel da contabilidade na gestão das pequenas empresas, Peña (2005) afiança que, de acordo com gerentes e funcionários, a informação contabilística não vai ao encontro das suas necessidades, não é fiável e é disponibilizada tardiamente. A contabilidade serve, principalmente, para preparar relatórios financeiros exigidos por diferentes utilizadores, elaboração de demonstrações financeiras e declarações fiscais.

Petry e Nascimento (2009) chegaram a resultados idênticos. Afirmam que nas empresas mais pequenas e mais recentes, o sistema de informação contabilístico é rudimentar e, quando muito, mais orientado para o âmbito fiscal e legal do que para o da gestão.

Dadas as mudanças tecnológicas, socioculturais e económicas, as pequenas e médias empresas (PME) estão confrontadas com ambientes cada vez mais globais e competitivos, provocando significativos desafios quanto à utilidade da informação contabilística relativa a processos de fabrico, logística, gestão comercial, gestão da qualidade e inovação. Estes indicadores, mais os tradicionais, constituir-se-ão em dados importantes para alcançar a competitividade e, conseqüentemente, para alargar as possibilidades de sucesso nos mercados interno e externo (Peña, 2005).

### **2.3.3. A contabilidade e a gestão dos custos da qualidade**

Os aspetos económicos da qualidade têm sido estudados por um extenso rol de autores (e instituições), os quais têm destacando a importância da contabilidade na recolha, processamento, interpretação e comunicação de informação de apoio à gestão da qualidade (v. g. Sorver, Neumann e Boles, 1992; IPQ, 1994; Tayles, Woods e Seary, 1996; Mattos, 1997; Stiles e Mick, 1997; Mattos e Toledo, 1998; Zimak, 2000; Fernández, 2002; Sansalvador e González, 2002; AECA, 1998, 2003; Robles Jr., 2003; Sower e Quarles, 2003; Gracia e Dzul, 2007; Sousa e Pereira, 2008; Pérez e Casas Novas, 2009; Morillo e Marysela, 2010).

---



Segundo Fernández (2002), os custos de qualidade são uma excelente medida para identificar os pontos fracos da organização. A sua análise fornece ideias para melhorar a qualidade e a economia em todas as áreas funcionais e é um parâmetro crítico para a gestão eficaz da qualidade.

A implementação de um sistema de custos da qualidade total pode desempenhar um papel essencial no desenvolvimento da gestão da qualidade, único caminho que resta às organizações para serem verdadeiramente competitivas. A importância da determinação dos custos da qualidade não deve ser negligenciada. Para o contabilista de gestão, determinar as melhores estimativas de custos da qualidade e reportá-las de forma significativa é crucial para o sucesso da gestão da qualidade total (Surver *et al.*, 1992; Sansalvador e González, 2002).

A Norma Portuguesa NP 4239 - Bases para a quantificação dos custos da qualidade (IPQ, 1994), constitui um guia para utilização das empresas, na quantificação dos custos da qualidade, de forma rápida e simples, tendo em vista a melhoria da produtividade global, fazendo também uma breve referência aos custos indiretos da qualidade (e. g. perda de prestígio, atrasos na faturação, excesso de encargos financeiros, rotura de *stocks*, e outros) mais difíceis de calcular, apelando à utilização de estimativas fiáveis.

Ainda de acordo com a Norma Portuguesa NP 4239 (IPQ, 1994), o cálculo dos custos da qualidade deve apoiar-se em dados que existem nas empresas ou nos clientes, recorrendo à contabilidade geral, à contabilidade analítica, a documentos administrativos e a inquéritos e sondagens ou outras informações que permitam avaliar os custos.

A informação que interessa ao cálculo dos custos da qualidade não é apenas informação financeira. Surver *et al.* (1992) garantem que a gestão dos custos totais da qualidade requer a utilização de informação financeira e não financeira para refletir custos e fazer comparações com o desempenho dos concorrentes, centradas nos lucros e nos fluxos de caixa em vez dos custos.

Sousa e Pereira (2008) também estão de acordo com Surver *et al.* (1992) ao afirmarem que a informação financeira e não financeira é essencial à gestão pela qualidade.

Do mesmo modo, a Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de empresas (AECA, 2003) afiança que o sistema de contabilidade existente nas organizações recolhe alguns dados sobre custos da qualidade, sem embargo da necessidade de recorrer também a outras fontes de informação, e. g. encargos com o pessoal da qualidade, assessorias e estudos em matéria de qualidade, formação, serviço após venda, garantias, contencioso e indemnizações, reclamações de clientes, análise de saldos e créditos em mora e encargos financeiros.

Surver *et al.* (1992) também referem que os dados necessários ao cálculo dos custos da qualidade podem ser obtidos a partir dos registos contabilísticos, relatórios de atividade e estimativas. Em muitas organizações, os custos da qualidade não são relatados nas demonstrações financeiras porque a informação não está facilmente disponível nos sistemas de contabilidade, particularmente no que respeita aos custos ocultos por perdas de clientes, refletindo-se apenas indiretamente na redução das margens de lucro e na perda de quota de mercado.

Segundo Zimak (2000), o método tradicional de recolha de dados para a gestão dos custos da qualidade é o mais corrente e o mais fácil de utilizar. Socorre-se de dados já existentes nos departamentos de contabilidade e finanças das organizações, que recolhem a maior parte, como sejam os relativos a formação, qualidade, segurança, trabalho repetido, gastos de garantia e outros.

Na mesma linha de entendimento, Gracia e Dzul (2007) asseveram que os custos da qualidade podem ser calculados e expressos na forma contabilística, proporcionando um parâmetro através do qual se pode decidir sobre os benefícios do seu controlo. Incluir os custos da qualidade num sistema de contas da contabilidade geral, poderia melhorar bastante a gestão dos custos da qualidade.

As dificuldades na implementação de um sistema de custos da qualidade, alegadas no estudo de Mattos e Toledo (1998), são, segundo estes autores, pouco sustentáveis, porquanto já existem experiências de implementação suficientes e bastante material bibliográfico sobre sistemas de custos da qualidade, para que as empresas realmente interessadas possam aprender.

Para Mattos (1997), apesar dos obstáculos à implementação de um sistema de custos da qualidade, é razoável admitir que é possível implementar e operar um sistema de custos da qualidade, sem necessidade de grandes adaptações no sistema de contabilidade existente.

Um dos problemas recorrentes na gestão dos custos da qualidade são os custos indiretos, ocultos, a parte invisível do *iceberg*. Surver *et al.* (1992) referem que, para o contabilista de gestão, o conceito de custos da qualidade deve incluir os custos diretos (visíveis) e os custos indiretos (ocultos) da falta de qualidade.

Por sua vez, Stiles e Mick (1997) fazem notar que quando a atividade desenvolvida tem uma forte componente abstrata, como sucede, por exemplo, no setor da saúde, muitas componentes das transações são intangíveis e a correspondência entre as operações e os dados enviados ao sistema de informação financeira é baixa. Nestes casos, as práticas de contabilidade convencionais são menos eficazes. Nestas circunstâncias, fazer estimativas fiáveis de custos para a gestão da qualidade é virtualmente impossível.

Em termos quantitativos, a importância relativa dos custos intangíveis é maior que a dos custos tangíveis, circunstância agravada pelo facto de se tratarem de custos ocultos, ignorados pelos sistemas convencionais de contabilidade. Assim, na análise dos custos da qualidade, a consistência dos procedimentos é mais importante do que a precisão, porque muitos dos valores apresentados são baseados em conceitos intangíveis, quantificados a partir de estimativas para utilização interna (Morillo e Marysela, 2010).

Voltando ao estudo efetuado por Mattos e Toledo (1998), os principais elementos considerados na composição dos custos da qualidade concentram-se nos custos da mão-de-obra direta, matéria-prima, serviços utilizados (74%) e custos indiretos gerais. Em grande parte dessas empresas (74%), estes custos são agrupados por centros de custos integrados no sistema de contabilidade e são apoiados por estimativas em 11% das empresas.

Surver *et al.* (1992) referem que a gestão da qualidade total (TQM) necessita, por um lado, de novos sistemas de contabilidade que permitam reconhecer e avaliar as consequências da perda de qualidade e, por outro, novos modelos de relatórios da contabilidade de gestão que tornem possível identificar áreas de melhoria da qualidade e monitorizar a eficácia do esforço de gestão da qualidade.

A propósito da desadequação da contabilidade tradicional às novas necessidades de informação para a gestão, Robles Jr. (2003) lembra que os métodos de produção automática tornaram os tradicionais conceitos de custeio dos produtos inadequados. A contabilidade de custos passou a ser alvo de críticas e os relatórios do controlo de gestão passaram a ser contestados, dando lugar a tentativas de substituição dos sistemas de custos contabilísticos por sistemas de custos de engenharia.

A gestão da qualidade total exigirá novos métodos de contabilidade para o reconhecimento e a avaliação da deterioração da qualidade. Exigirá também novos modelos de relatórios da contabilidade de gestão, de modo a identificar oportunidades de melhoria da qualidade e a monitorar a eficácia dos esforços da gestão da qualidade (Surver *et al.*, 1992)

A insuficiência dos sistemas tradicionais de contabilidade de gestão faz com que algumas empresas, mesmo dispondo de sistemas de gestão certificados, optem pela utilização de sistemas de custos da qualidade independentes dos seus sistemas de contabilidade, suportando a perda de sinergias daí resultante. Pérez e Casas Novas (2009:150), referindo-se à ampliação do âmbito da contabilidade de gestão que, além de constituir um sistema de medida e de informação para a gestão, é também um instrumento de motivação que influencia os comportamentos e suporta e cria valores culturais necessários à prossecução dos objetivos das organizações, referem que esta nova visão

“surge também em resposta à perda de relevância dos sistemas de contabilidade tradicionais ao serviço das organizações, incapazes de fornecer informações relevantes para a tomada de decisões, porquanto a informação emitida, orientada para os procedimentos e pelos ciclos do sistema de relatórios financeiros, chega demasiado tarde, demasiado agregada e suficientemente distorcida para ser considerada relevante para as decisões de planeamento e controlo. Não restam pois quaisquer dúvidas quanto ao papel da contabilidade de gestão e dos sistemas de informação concebidos sob a sua estrutura conceptual, no programa de qualidade das empresas, tanto na fase inicial - preparação e implementação -, como nas fases seguintes - desenvolvimento, consolidação e controlo. No entanto, a realidade mostra que muitas empresas têm optado por desenvolver sistemas de custos da qualidade independentes dos sistemas de contabilidade (...) , uma vez que os sistemas tradicionais não têm, por vezes, dado resposta às necessidades de informação e as tentativas para mudar as coisas têm enfrentado a inércia das organizações e a resistência à mudança, tão característica quando falamos dos sistemas de contabilidade.”

Também para Gracia e Dzul (2007), o sistema de contabilidade analítica não fornece informação suficiente para o controlo dos custos da qualidade. Ainda assim, de acordo com Mattos (1997), entendem que é possível adaptar o plano de contas que as empresas usam tradicionalmente, para obter as informações necessárias para gerir os custos da qualidade.

Através do modelo PAF (prevenção, avaliação e falhas), também podem ser criadas contas específicas no sistema de contabilidade geral e, deste modo, gerir os custos diretos da qualidade de maneira mais prática. Quanto aos custos indiretos da qualidade, não podem ser tratados pelos sistemas de contabilidade tradicionais.

Stiles e Mick (1997) advogam que um requisito prévio importante para o cálculo bem sucedido dos custos da qualidade é identificar uma metodologia suficientemente flexível para acomodar e representar as transações tangíveis e intangíveis, por meio da qual o controle é conseguido. Para estes autores, a contabilidade baseada em atividades, técnica geralmente designada por sistema *Activity Based Cost* (ABC) é a solução.

Stiles e Mick (1997) diferenciam o sistema ABC das práticas contabilísticas convencionais porque aquele sistema, segundo afirmam, estende o critério de causalidade utilizado na imputação dos custos diretos, para englobar os custos administrativos e gerais da organização.

De acordo com Sower e Quarles (2003), os conceitos do sistema ABC e o uso de sistemas integrados de gestão, também designados por *Enterprise Resource Planning systems* (ERP) fornecem o quadro conceptual dos sistemas a utilizar para permitir a uma empresa abordar os assuntos relacionados com o processo de monitorização e relato dos custos da qualidade incorridos nas suas operações.

Segundo Gracia e Dzul (2007), regra geral, os métodos de medição dos custos da qualidade estão orientados para as atividades / processos, enquanto a contabilidade tradicional estabelece contas de gastos por natureza. Como consequência, tal como fazem notar Pérez e Casas Novas (2009), muitos elementos dos custos da qualidade têm que ser calculados fora da contabilidade, obrigando a uma duplicação de esforços, o que pode ser evitado com recurso a um sistema de contabilidade ABC, porquanto, como se afirma em AECA (1998), neste sistema de contabilidade são as atividades que se utilizam como instrumento de medida dos custos.

Sower e Quarles (2003) destacam que muitas empresas têm implementado um sistema de contabilidade ABC, que mostra onde os custos são realmente incorridos. Muitos dos argumentos do sistema ABC aplicam-se aos sistemas de custos da qualidade. Retirando-os dos gastos gerais e separando-os em categorias, pode-se determinar mais facilmente onde

estão sendo incorridos, melhorando deste modo as informações para apoio à tomada de decisões, tal como também advogam Stiles e Mick (1997).

Quanto aos sistemas ERP - sistemas integrados de gestão - são constituídos por uma rede de computadores numa organização, com módulos informáticos com diversas funções (e. g. faturação de clientes, compras, contas-correntes, inventários, contabilidade, gestão de pessoal, imobilizações) fornecendo informação em tempo real, a partir de uma base de dados compartilhada por todos os programas informáticos. Estes sistemas integrados de gestão permitem acompanhar todas as operações da organização e relacioná-las com qualquer objeto especificado ou atividade. Por exemplo, se o objetivo for acumular, controlar e reportar dados relativos a falhas internas, tais sistemas podem ser configurados para monitorar em tempo real, os dados totais, por produto, por cliente, por área geográfica, por segmento, ou por qualquer outra categoria que a administração possa definir (Sower e Quarles, 2003).

Robles Jr. (2003) refere ainda que as informações para um sistema de custos da qualidade devem ser extraídas do sistema contabilístico. Afirma que a ASQC<sup>2</sup> (1986:8) recomenda a estimativa dos custos, dependendo do estágio de implementação do sistema, partindo do princípio de que, se várias e significativas categorias de custos de qualidade ocorrem, mas não são corretamente identificadas dentro de um sistema de contabilidade de custos, devem ser efetuadas estimativas até que o sistema de custos seja ajustado. Além das informações contabilísticas, também as extra-contabilísticas devem ser recolhidas para formar a base da quantificação dos custos da qualidade.

A propósito de estimativas fiáveis de custos, Sower e Quarles (2003) lembram que a abordagem ABC adota o conceito de que é melhor tratar das grandes questões em vez de perder tempo e gastar recursos com detalhes irrelevantes. Uma reconhecida limitação dos sistemas contabilísticos ABC é o efeito negativo provocado pela vontade excessiva de apresentar resultados exatos, o que transforma o sistema num modelo massificado, excessivamente detalhado, consumidor de muito tempo e, por consequência, extremamente desgastante.

---

<sup>2</sup> *American Society for Quality Control*

O sistema ABC não é essencial para calcular os custos da qualidade, mas pode ser útil (Tayles, *et al.*, 1996). A quantificação e gestão de atividades sem valor acrescentado, causadas na maioria dos casos por deficiências na qualidade, podem ser minoradas pela utilização de sistemas de contabilidade ABC (Fernández, 2002).

No capítulo seguinte apresenta-se a metodologia de investigação, compreendendo aspetos como o meio onde o estudo foi realizado, a classificação da investigação, a caracterização da população e a seleção da amostra, as variáveis do estudo, os instrumentos de recolha e as técnicas de análise de dados.





### 3. OPÇÕES METODOLÓGICAS

---

A fase metodológica da investigação confere operacionalidade ao trabalho e destina-se a explicitar a forma como o objeto de estudo é integrado num plano de atividades para realizar a investigação. O plano de investigação “constitui a espinha dorsal sobre a qual virão a enxertar-se os resultados da investigação” (Fortin, 2003:131). Segundo esta autora, destina-se a pôr em ordem um conjunto de atividades de forma a permitir ao investigador a realização efetiva do seu projeto de investigação.

Para D’Oliveira (2007), a definição de investigação comporta dois aspetos fundamentais: o conhecimento que se pretende obter e o tipo de trabalho que se pode desenvolver. Investigar é desenvolver um trabalho para melhor se conhecer um determinado fenómeno.

A parte de um relatório académico que apresenta os métodos do trabalho de investigação deve descrever pormenorizadamente o estudo realizado, isto é, como é que a investigação empírica foi feita. O detalhe deve ser de tal modo que, qualquer pessoa – um leitor -, com base nesta informação, possa replicar o trabalho de investigação (D’Oliveira, 2007; Hill e Hill, 2009).

Acevedo e Nohara (2007) referem que, no capítulo da metodologia do estudo, o investigador tem o dever de relatar à comunidade científica e ao leitor o modo como o estudo foi conduzido, dando a conhecer o nível e o método de investigação, o objeto, os sujeitos do estudo - também referidos como “participantes”, tratando-se de seres humanos (D’Oliveira, 2007) -, as variáveis, as escalas de medida, o processo de amostragem, a dimensão e o perfil da amostra, o instrumento utilizado na recolha de dados e as técnicas de análise dos dados.

Ainda de acordo com D’Oliveira (2007:58), “algumas normas definem o tipo de informação que deve ser apresentado no método. De um modo geral, tais normas apresentam três ou quatro grandes áreas: sujeitos, instrumentos e equipamento, *design* e procedimento”.

Também segundo Fortin (2003) são vários os elementos que concorrem para o estabelecimento de um plano ou desenho apropriado para responder às questões levantadas pela problemática da investigação, o qual deve ter em conta o tipo de estudo, as variáveis, o meio onde se desenvolve e a população.

Na esteira de Fortin (2003), outros autores (e. g. Acevedo e Nohara, 2007; D'Oliveira, 2007; Hill e Hill, 2009) confirmam que o capítulo dos métodos, dependendo da natureza exata da investigação empírica, contém, em geral, as seguintes secções, embora a ordem não seja fixa: panorâmica dos métodos, amostra, variáveis, questionário, recolha e análise dos dados.

Com base nos fundamentos teóricos avocados e nos objetivos do presente estudo, foram feitas as opções metodológicas que adiante se expõem, na busca de respostas válidas que permitam chegar a conclusões aceites pela comunidade científica, acerca da relevância que o sistema de gestão da qualidade assume para as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas e sobre o papel que estas entidades reservam à contabilidade.

### **3.1. Meio onde o estudo foi realizado**

Fortin (2003) garante que o investigador define o meio onde o estudo é realizado e deve justificar a sua escolha, enquanto D'Oliveira (2007) confirma que o investigador deve referir o local onde o estudo foi conduzido e as características importantes desse contexto.

O estudo foi efetuado no meio empresarial e, em particular, junto das PME, assim qualificadas de acordo com o anexo ao Decreto-Lei nº 372/2007, de 06 de Novembro, justificando-se, a opção, designadamente, pelos seguintes motivos:

- Crucial importância das pequenas empresas para a economia e o bem-estar social (CE 2008, 2011);
- Elevada representatividade das PME na estrutura empresarial portuguesa (mais de 99%) (INE, 2008);
- Características muito particulares das empresas de menor dimensão (e. g. poucos conhecimentos de gestão, aversão ao planeamento, gestão centralizada, carência de meios, frágeis sistemas de informação) e existência de poucos estudos sobre estas entidades (Oliveira e Salles, 2002; Nunes e Sarrasqueiro, 2004; Peña, 2005; Labatut *et al.* 2009; Petry e Nascimento, 2009; Ilias *et al.*, 2010);
- Ao interesse profissional do investigador, contabilista e assessor de PME e entidades do setor não lucrativo (ESNL), integrado numa pequena empresa de contabilidade e assessoria na gestão administrativa e financeira, cujos clientes são todos PME e ESNL

Deste modo, quanto ao meio, de acordo com Fortin (2003:132), este trabalho de investigação toma o nome de “estudo em meio natural”, ou seja, fora de laboratório.

### 3.2. Classificação do estudo

D’ Oliveira (2007) cita Robson (1999) para referir que uma investigação pode tentar obter informação diversa, considerando três situações distintas, quanto ao objetivo:

- **Estudo exploratório:** procura conhecer melhor os fenómenos em estudo, acerca dos quais pouco se conhece;
- **Estudo descritivo:** procura retratar em detalhe as características de pessoas, acontecimentos ou situações, aprofundando o conhecimento dos fenómenos;
- **Estudo explanatório:** procura apresentar explicações para uma determinada realidade ou problema, estudando relações de causa e efeito bidirecionais ou de múltipla influência.

Fortin (2003) refere quatro níveis de investigação, refletindo cada um deles o estado do conhecimento atual do fenómeno em estudo:

- **Nível I – Investigação exploratória-descritiva:** aplica-se quando há poucos ou nenhuns conhecimentos do fenómeno e a base teórica ou concetual é fraca. Tem por objetivo a descoberta e a exploração de fatores;
- **Nível II – Investigação descritiva ou descritiva-correlacional:** aplica-se quando já existem trabalhos de investigação na área em estudo, as variáveis já estão definidas e também já existe um quadro concetual. Visa descrever as variáveis e as relações entre os fatores ou variáveis, sem pretender explicar tais relações;
- **Nível III – Investigação correlacional-explicativa:** aplica-se também quando já existe um quadro conceptual ou teórico e bibliografia que faça supor a existência de associações entre variáveis, para explicar a força e a direção das relações, sem tentar concluir acerca do efeito que uma variável causa na outra;
- **Nível IV – Investigação experimental:** aplica-se quando já há muita bibliografia e um quadro teórico, para verificar relações de causa e efeito entre variáveis.

À semelhança de D' Oliveira (2007), Acevedo e Nohara (2007) classificam as investigações do seguinte modo:

- **Exploratórias:** primeira etapa de uma investigação maior, abrangendo outros níveis de pesquisa, e destina-se a compreender melhor o domínio em estudo;
- **Descritivas:** servem para descrever os atributos de um grupo, estimar a proporção dos elementos de determinada população que apresente atributos ou atitudes de interesse para o investigador e descobrir ou entender melhor as relações entre as abstrações mentais utilizadas para representar a realidade, envolvidas no fenómeno investigado;
- **Explicativas:** destinam-se a explicar as causas da ocorrência de determinado fenómeno, pressupondo o conhecimento das relações entre os eventos.

No Quadro 13 apresenta-se a classificação das investigações, quanto aos objetivos, segundo Acevedo e Nohara (2007).

**Quadro 13 - Classificação das Investigações**

AUTORES	NÍVEIS DE INVESTIGAÇÃO
Acevedo e Nohara (2007);	Exploratórias, descritivas e explicativas
D' Oliveira (2007)	Exploratórias, descritivas e explanatórias
Fortin (2003)	Exploratórias-descritivas, descritivas ou descritivas-correlacionais, correlacionais-explicativas, experimentais
Selltiz, Wrightsman e Cook (1987); Churchill (1979); Green e Tull (1966)	Exploratórias, descritivas, de relações causais
Cox e Good (1967)	Exploratórias e conclusivas (descritivas e causais)
Diverger (1962)	Descrição, classificação e explicação

**Fonte:** Adaptado de Acevedo e Nohara (2007)

Não obstante a sistematização efetuada, Fortin (2003) e Acevedo e Nohara (2007) asseveram que não existe consenso na literatura sobre a forma de classificar as investigações em geral, existindo controvérsia sobre quais os níveis de pesquisa existentes, ou seja, se a investigação é descritiva, exploratória ou explicativa. D'Oliveira (2007:65) também refere que “a literatura pode ser polémica a este respeito”, mas é necessário fazer uma opção fundamentada, uma vez que a estrutura do processo de investigação varia consoante o tipo de estudo e os seus objetivos específicos.

Segundo Hill e Hill (2009), todas as ciências sociais (e as naturais) têm por base investigações empíricas porque as observações efetuadas neste tipo de investigação podem ser utilizadas para construir explicações ou teorias mais adequadas. Designam-se por investigações empíricas aquelas onde se fazem observações para compreender melhor o fenómeno a estudar.

Os três tipos de investigação empírica mais vulgarmente utilizados são (D'Oliveira, 2007; Hill e Hill, 2009):

- **Investigação pura:** tem como objetivo descobrir factos novos (dados empíricos), para testar deduções feitas teoricamente, apenas com interesse intelectual e que no momento da investigação parecem não ter aplicação prática;
- **Investigação aplicada:** tem como propósito descobrir factos novos (dados empíricos) para resolver problemas práticos a médio prazo, sendo as suas implicações claramente visíveis;
- **Investigação aplicável:** pretende também descobrir factos novos (dados empíricos) que sejam capazes de resolver problemas a curto prazo.

**Quanto ao objetivo**, pretendendo este estudo investigar a relevância do sistema de gestão da qualidade e o papel da contabilidade nas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas e não tendo sido encontrada produção científica significativa, há necessidade de descobrir, explorar e descrever um fenómeno, para o compreender melhor, de modo a torná-lo mais conhecido, o que corresponde, de acordo com a literatura da especialidade que se acaba de referir, ao tipo de estudo exploratório e descritivo. **Exploratório** porque procura melhorar o conhecimento sobre as (PME) portuguesas, acerca das quais pouco se sabe, não obstante a sua elevada importância para a economia; **descritivo**, porque procura identificar as características de tais empresas quanto à utilização de dois poderosos recursos ao seu alcance para as tornar mais eficientes e competitivas: a gestão da qualidade e a contabilidade.

**Quanto à estrutura**, este estudo é um trabalho de **investigação aplicada**, porquanto a melhoria do conhecimento sobre as PME portuguesas e, em particular, da forma como encaram a gestão pela qualidade e utilizam a contabilidade, poderá contribuir para as tornar

mais competitivas, pelo uso mais eficiente dos recursos e de práticas de gestão mais profissional.

A este propósito, D'Oliveira (2007) refere que nas ciências sociais existe uma tendência clara para associar o tipo de investigação desenvolvido ao grau académico, estando os cursos de mestrado entre aqueles em que se pretende que sejam desenvolvidos trabalhos de investigação aplicada, que contribuam de forma clara para a resolução de problemas práticos.

**Quanto ao método** de investigação, Fortin (2003) afiança que os métodos devem harmonizar-se com os diferentes fundamentos filosóficos que suportam as preocupações e as orientações de uma investigação. Em função das questões colocadas, umas investigações implicam, necessariamente, uma descrição dos fenómenos em estudo, outras a existência de relações entre fenómenos ou ainda a predição ou o controlo dos fenómenos. “Os dois métodos de investigação que concorrem para o desenvolvimento do conhecimento são o método quantitativo e o método qualitativo” (Fortin, 2003:22).

Para D'Oliveira (2007), uma forma simples de considerar estas duas abordagens (quantitativa e qualitativa) consiste em referir que a abordagem quantitativa procura identificar as regularidades do comportamento humano, enquanto a abordagem qualitativa tenta englobar toda a diversidade que o comportamento humano pode assumir e manifestar.

Sendo objetivo do presente estudo aumentar o conhecimento existente sobre o posicionamento das PME portuguesas relativamente ao sistema de gestão da qualidade e ao papel da contabilidade, com suporte num processo sistemático de colheita de dados observáveis e quantificáveis e baseado em factos objetivos, em acontecimentos e fenómenos que existem, independentemente do investigador, de acordo com Fortin (2003), este trabalho de investigação utiliza o **método quantitativo**.

### **3.3. População ou universo**

A população é formada por um conjunto de sujeitos ou participantes com características comuns, estabelecidas de acordo com os objetivos do estudo. A população alvo, raramente acessível na sua totalidade, é constituída pelos sujeitos que satisfaçam os critérios de seleção

previamente definidos e para os quais o investigador deseja fazer generalizações. A população acessível, necessariamente representativa da população alvo, é uma parcela desta que é alcançável pelo investigador, normalmente limitada, por exemplo, a uma região, uma cidade ou a uma organização (Fortin, 2003).

Semelhantemente, Barañano (2004) refere que a população objetivo, ou universo, é o conjunto de todos os elementos cujas características se pretende estudar. Quando não é possível conhecer o universo, define-se a população inquirida, estreitamente relacionada com a população universo e que serve de base ao processo de amostragem.

Na mesma direção, Hill e Hill (2009) referem que qualquer investigação empírica pressupõe a recolha de dados de um conjunto de entidades, ao qual se dá o nome de população ou universo. Sendo impossível analisar todos os casos do universo, é possível considerar uma parte deles, designada por amostra do universo ou da população, a qual terá que ser representativa para que as conclusões possam ser extrapoladas (para o universo ou população).

Todavia, estes autores (Hill e Hill, 2009) definem universo alvo como o conjunto total de casos e universo inquirido como o conjunto total de casos que, “na prática”, estão disponíveis para a amostragem e sobre os quais o investigador quer tirar conclusões - população acessível para Fortin (2003) e população inquirida para Barañano (2004) - sendo os dois universos, por vezes, iguais.

Fortin (2003:133) refere ainda que “a descrição da população e da amostra fornece uma boa ideia sobre a eventual generalização dos resultados. As características da população definem o grupo de sujeitos que serão incluídos no estudo e precisam os critérios de seleção”, competindo ao investigador decidir sobre a dimensão da amostra e o método de amostragem que considere mais apropriado.

Na presente investigação, a população alvo (Fortin, 2003), população objetivo ou universo (Barañano, 2004) ou ainda universo alvo (Hill e Hill, 2009) é constituída pelas pequenas e médias empresas (PME) estabelecidas em todo o território nacional, assim classificadas conforme os limiares estabelecidos na Recomendação nº 2003/361/CE, de 6/5 e no Decreto-lei nº 372/2007, de 6/11.

A população acessível (universo inquirido) foi acedida por duas vias:

- **Empresas com um sistema de gestão da qualidade certificado**, inseridas no Anuário Certificação & Qualidade 2008 (Mota, *et al.*, 2008), integrando 4512 empresas, do qual foram excluídas 540 entidades que não obedeciam aos critérios de seleção da amostra a seguir explicitados, restando 3972.
- **Empresas sem um sistema de gestão da qualidade certificado** que integram a Base Belém – Base Portuguesa de Estabelecimentos e Empresas, produzida pelo Instituto Nacional de Estatística, com dados económicos reportados ao ano 2007, da qual foram excluídas 3.192 registos (1) por não obedecerem aos critérios de seleção da amostra a seguir explicitados; (2) por serem inválidos ou (3) por serem entidades que integravam o Anuário Certificação & Qualidade acima referido, restando 46.421 empresas.

Segundo D'Oliveira (2007), as características dos sujeitos são critérios que levam à sua inclusão ou exclusão do estudo e, como tal, devem ser especificadas. Sendo a população alvo constituída pelas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, as empresas seleccionadas para servir de base ao processo de amostragem tiveram, obrigatoriamente, que se enquadrar na definição de PME, o que levou à exclusão de todas as outras organizações.

Nesta conformidade, da população acessível ao investigador, foram excluídas, designadamente, as empresas e outros organismos públicos, empresas financeiras, cooperativas, associações, sociedades anónimas desportivas, sociedades gestoras de participações sociais e agrupamentos complementares de empresas.

Foram igualmente excluídas da população acessível as pequenas e médias empresas (PME) com volume de negócios nulo e todas as grandes empresas, isto é, todas as que empregavam mais de 249 pessoas, apresentavam um balanço total superior a 43 milhões de euros e um volume de negócio superior a 40 milhões de euros, limite superior do escalão do volume de negócios abaixo dos 50 milhões de euros (valor máximo que permite a uma empresa o seu enquadramento na categoria de PME), em conformidade com a estrutura da base de dados Belém, do Instituto Nacional de Estatística (INE).



### 3.4. Seleção da amostra

Não sendo possível dispor de tempo nem de recursos para recolher e analisar dados de cada uma das PME que constituíram a população acessível ou inquirida, de acordo com Fortin (2003), Barañano (2004) e Hill e Hill (2009), foi selecionada uma amostra de 1000 pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, por se considerar o tamanho aceitável para garantir a representatividade da população alvo, sendo que 500 eram detentoras de um sistema de gestão da qualidade, estando inseridas Anuário Certificação & Qualidade 2008 (Mota, *et al.*, 2008) e enquanto as restantes 500 não, estando integradas na base de dados Belém, do Instituto nacional de Estatística.

Relativamente ao tamanho da amostra, o número de sujeitos a considerar suscita muitas interrogações e não existe forma simples de o determinar (Fortin, 2003). Não existindo critério definido, também não existe uma dimensão ótima (Barañano, 2004). Para estas autoras, uma amostra grande demais implica desperdício de recursos e uma demasiado pequena pode comprometer a aceitação dos resultados, por falta de credibilidade.

Procurando garantir maior representatividade, razoável confiança na possibilidade de extrapolar (generalizar) os resultados e reduzir ao mínimo a probabilidade de erro associado ao processo de amostragem, o método utilizado para selecionar a amostra foi o da **amostragem aleatória estratificada proporcional e sistemática** (Fortin, 2003; D'Oliveira, 2007; Barañano, 2008; Hill e Hill, 2009) que é, a final, uma combinação de vários métodos.

Fortin (2003) afirma que o erro “amostral” pode ser reduzido ao mínimo retirando de forma aleatória, e em número suficiente, os sujeitos que farão parte da amostra, procurando representar a população o mais fielmente possível, de acordo com as suas características.

Hill e Hill (2009) asseveram que os métodos de amostragem causal, também chamados probabilísticos, são mais apropriados quando o investigador pretende generalizar ao universo os resultados obtidos a partir da amostra.

Na mesma linha de entendimento, Fortin (2003) refere que o método de amostragem aleatória estratificada é utilizado quando o investigador deseja assegurar a melhor representatividade possível.

Também segundo Barañano (2008) e Fortin (2003), a seleção da amostra de forma aleatória corresponde ao método probabilístico ou aleatório, onde cada elemento da população tem uma probabilidade conhecida e diferente de zero de integrar a amostra, possibilitando a utilização de análises estatísticas inferenciais para generalizar à população alvo os resultados obtidos com a amostra.

Contrariamente, na amostragem não aleatória incluem-se métodos que trazem ao processo juízos de valor de quem seleciona, potenciando a ocorrência de erro amostral. O processo de seleção onde cada sujeito da população não tem igual probabilidade de ser escolhido para formar a amostra – método de amostragem não probabilístico -, está sujeito a uma clara subjetividade. Consequentemente, incorpora o risco de ser menos representativa do que a amostragem probabilística (Fortin, 2003; D'Oliveira, 2007; Barañano, 2008; Hill e Hill, 2009).

Fortin (2003) e Barañano (2008) divergem no universo ao qual os dados podem ser generalizados. Enquanto a primeira admite a extrapolação dos dados para a população alvo (população objetivo ou universo, para Barañano (2008)), a segunda alerta para os casos de definição de amostras a partir da população inquirida (população acessível, para Fortin (2003), onde os resultados obtidos a partir da amostra só podem ser extrapolados para o universo inquirido. Dito de outro modo, segundo Barañano (2008:85), “as inferências feitas com base num estudo por amostragem só são válidas para a população que serviu de base à seleção da amostra”.

Aplicando o método de amostragem referido - amostragem aleatória estratificada proporcional e sistemática - às empresas com um sistema de gestão da qualidade certificado (3972), a população inquirida foi dividida por cada um dos distritos de Portugal Continental e regiões autónomas da Madeira e dos Açores (extratos), para calcular o número de empresas da amostra, por distrito e região autónoma, proporcional ao número de empresas de cada distrito e região autónoma.

Seguidamente, também por distrito e região autónoma, selecionou-se uma empresa de 8 em 8 na listagem apresentada no Anuário Certificação & Qualidade 2008 (Mota *et al.*, 2008), com início na primeira de cada distrito/região autónoma, obtendo-se assim uma amostra de 12,5%

das empresas certificadas, equivalente a 500 empresas, conforme se ilustra no Tabela 5, às quais foi dirigido o instrumento de recolha de dados.

**Tabela 5 – Seleção da amostra de empresas certificadas**

<b>EMPRESAS CERTIFICADAS</b>				
<b>POPULAÇÃO INQUIRIDA</b>				<b>AMOSTRA</b>
<b>Distrito</b>		<b>Nº de empresas</b>		<b>12,5% por distrito</b>
		<b>Certificadas</b>	<b>%</b>	
1	Aveiro	457	11,51%	58
2	Beja	18	0,45%	2
3	Braga	404	10,17%	52
4	Bragança	26	0,65%	3
5	Castelo Branco	47	1,18%	6
6	Coimbra	171	4,31%	22
7	Évora	28	0,70%	4
8	Faro	81	2,04%	10
9	Guarda	35	0,88%	4
10	Leiria	313	7,88%	39
11	Lisboa	917	23,09%	115
12	Portalegre	17	0,43%	2
13	Porto	788	19,84%	99
14	Santarém	159	4,00%	20
15	Setúbal	162	4,08%	20
16	Viana do Castelo	69	1,74%	9
17	Vila Real	41	1,03%	5
18	Viseu	101	2,54%	13
19	R. A. Açores	65	1,64%	8
20	R. A. Madeira	73	1,84%	9
<b>TOTAL</b>		<b>3972</b>	<b>100,00%</b>	<b>500</b>

**Fonte:** Elaboração própria a partir do Anuário Certificação & Qualidade 2008 (Mota, *et al.*, 2008)

Relativamente às empresas sem sistema de gestão da qualidade certificado, na impossibilidade de efetuar a estratificação das empresas por distrito e região autónoma, a amostra foi selecionada proporcionalmente a cada escalão do volume de negócios, elegendo,

aleatória e sistematicamente, uma empresa de 92 em 92, começando pela primeira de cada escalão (Tabela 6).

**Tabela 6 – Seleção da amostra de empresas não certificadas**

<b>EMPRESAS NÃO CERTIFICADAS</b>				
<b>POPULAÇÃO INQUIRIDA</b>				<b>Amostra</b>
<b>Escalão do volume de negócios (VN) €</b>		<b>Nº de empresas</b>		<b>1,1 % por escalão do VN</b>
		<b>Não certificadas</b>	<b>%</b>	
1	1-50000	616	1,33%	7
2	50001-150000	2222	4,79%	24
3	150001-500000	12865	27,71%	139
4	500001-1500000	15066	32,46%	162
5	1500001-3000000	7172	15,45%	77
6	3000001-5000000	3494	7,53%	38
7	5000001-7000000	1609	3,47%	17
8	7000001-15000000	2243	4,83%	24
9	15000001-25000000	770	1,66%	8
10	25000001-40000000	364	0,78%	4
<b>TOTAL</b>		<b>46.421</b>	<b>100,00%</b>	<b>500</b>

**Fonte:** Elaboração própria a partir da Base Belém (INE).

Ainda no que se refere ao tamanho da amostra, dado que as empresas não certificadas representam apenas 1,1% do total de empresas que serviram de base à seleção, refere-se que, de acordo com Fortin (2003), sendo este estudo classificado, quanto ao seu objetivo, de natureza exploratória e descritiva, o tamanho da amostra pode ser reduzido.

### **3.5. Definição das variáveis**

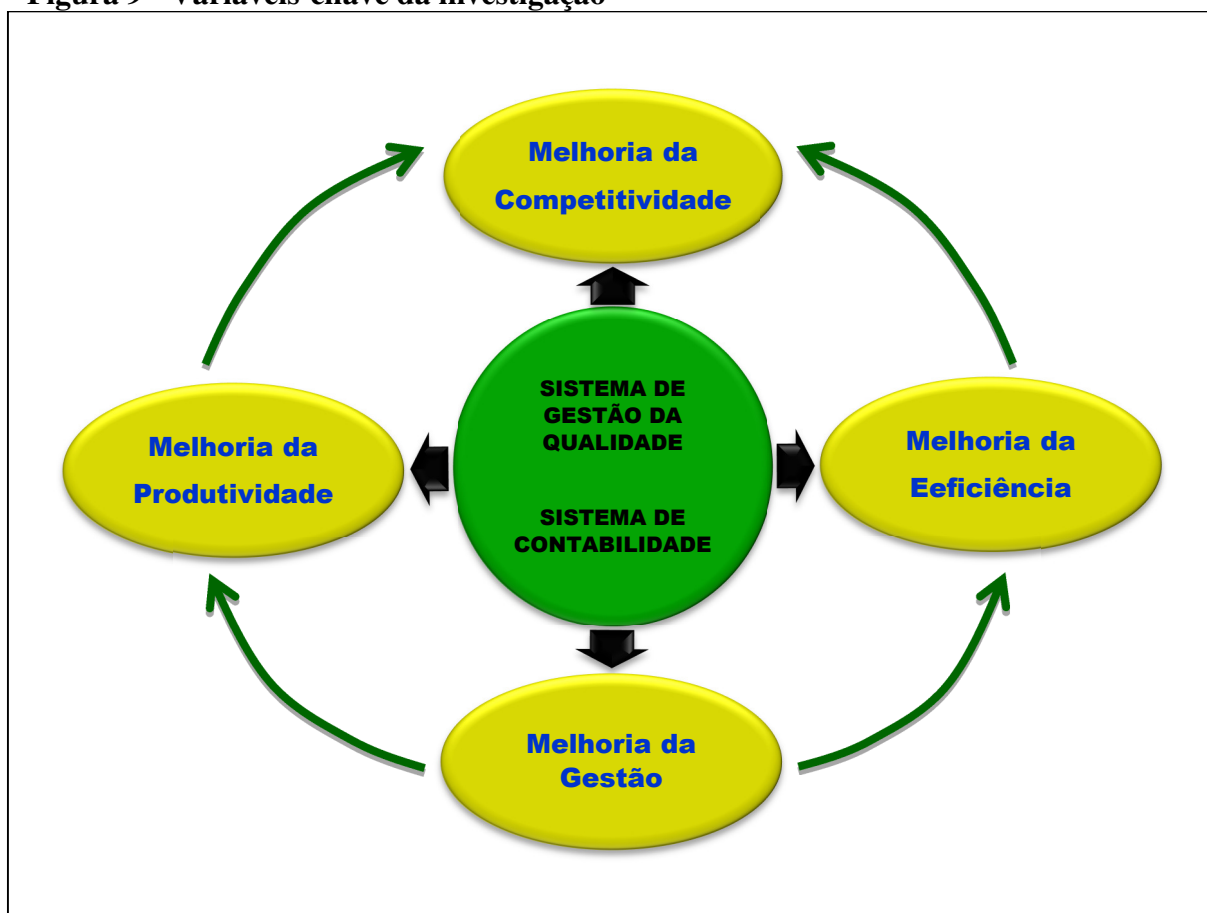
De acordo com Fortin (2003:101), as questões de investigação, utilizadas nos estudos exploratórios-descritivos são premissas, enunciados interrogativos que “precisam as variáveis que serão descritas e as relações que possam existir entre elas”. As variáveis são qualidades, propriedades, ou características de objetos, pessoas ou situações estudadas e podem tomar diferentes valores para exprimir graus, quantidades ou diferenças. São propriedades

observáveis que variam e às quais são atribuídos valores. Decorrem diretamente do objetivo da investigação e especificam os aspetos a estudar.

Segundo D'Oliveira (2007) e Acevedo e Nohara (2007), a apresentação das variáveis - representações da realidade -, deve incluir a sua operacionalização, porque as variáveis podem ser medidas de formas diferentes. Dito de outro modo, o investigador deve indicar claramente qual o indicador utilizado para medir as variáveis.

Nesta perspetiva, o presente trabalho de investigação, dirigido às pequenas e médias empresas (PME) portuguesas pretendeu avaliar duas variáveis-chave – sistema de gestão da qualidade e sistema de contabilidade, representadas no modelo seguinte:

**Figura 9 - Variáveis-chave da investigação**



**Fonte:** Elaboração própria

Analisando o modelo representado na Figura 9, verifica-se que a existência de um sistema de gestão da qualidade (SGQ) e de um sistema de contabilidade orientado para a gestão, nas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, pode influenciar direta e positivamente (1) a

melhoria da gestão; (2) a melhoria da eficiência; (3) a melhoria da produtividade; e (4) aumentar a competitividade. Uma gestão mais profissional, com base em informação relevante, oportuna e a um custo comportável, torna as PME mais aptas para se manterem no mercado e prosperarem, mesmo num ambiente de negócios cada vez mais adverso.

Segundo Fortin (2003), uma variável pode ser equivalente a um indicador ou a um conjunto de indicadores e serve para medir a dimensão de um conceito. Operacionalizar um conceito, significa defini-lo, de modo a que ele possa ser observado e medido, tornando-se assim, também ele, um fenómeno.

Neste sentido, mais detalhadamente, as questões que permitiram operacionalizar as variáveis foram as seguintes:

#### **I. Sistema de gestão da qualidade**

- Existência de sistema de gestão da qualidade (SGQ), ainda que não certificado;
- Periodicidade com que é gerada informação sobre custos da qualidade, pelas empresas que dispõem de um SGQ;
- Frequência de utilização de ferramentas básicas da qualidade, pelas empresas que dispõem de um SGQ;
- Posicionamento das empresas que não dispõem de um SGQ, face a este;
- Grau de importância atribuída pelas empresas aos benefícios de um SGQ;
- Grau de importância das dificuldades sentidas ou esperadas na implementação de um (SGQ);
- Decisão que as empresas tomariam atualmente, face ao binómio benefícios / dificuldades decorrentes da implementação de um SGQ;
- Ocorrência de avaliação do SGQ, por parte das empresas que o têm implementado;
- Nível dos efeitos obtidos pelas empresas, decorrentes do SGQ;
- Existência de um SGQ certificado nas empresas;
- Identificação do referencial, entidade certificadora e ano da certificação, nas empresas que dispõem de SGQ certificado;
- Grau de importância das razões que motivaram a certificação do SGQ, nas empresas que dele dispõem;
- Posicionamento das empresas que não dispõem de um SGQ certificado, face à certificação.

## **II. Sistema de contabilidade**

- Grau de importância dos fins a que as empresas destinam ao seu sistema de contabilidade;
- Ocorrência de produção de informação contabilística sobre custos da qualidade;
- Natureza da informação sobre custos da qualidade, nas empresas que a produzem;
- Razões para não produzir informação contabilística sobre custos da qualidade.

De acordo com D'Oliveira (2007), o questionário – técnica de recolha de informação adotada neste estudo - é o resultado da operacionalização das variáveis, o qual pode ser incluído em anexo ao relatório do trabalho de investigação, para que o leitor o possa analisar detalhadamente, caso assim entenda. Assim, remete-se a análise da medida das variáveis para o Apêndice II (questionário).

A implementação do plano de investigação traduz-se, segundo Fortin (2003), com a passagem da fase metodológica à fase empírica. Logo que os métodos de recolha de dados foram produzidos e adaptados e a amostra dos participantes foi selecionada, estão reunidas as duas condições necessárias para o processo de recolha de dados sobre as variáveis em estudo.

### **3.6. Recolha de dados**

O processo de obtenção de dados consiste na recolha sistemática, junto dos participantes, da informação pretendida, com a ajuda do instrumento (ou instrumentos) de medida escolhido para este efeito (Fortin, 2003).

A argumentação do estudo terá de apoiar-se na informação produzida a partir dos dados recolhidos e utilizados, os quais podem ser obtidos a partir de estatísticas existentes ou podem ser criados, assumindo a denominação, respetivamente, de dados secundários e dados primários, sendo que os últimos trazem um contributo acrescido ao trabalho de investigação, aumentando consideravelmente o seu interesse para a comunidade científica e a sua utilidade para o universo objeto de estudo (Barañano, 2008).

## Dados Secundários

Segundo Barañano (2008:79), os dados secundários ou estatísticas são dados recolhidos por outros investigadores, com objetivos diferentes de futuros utilizadores. “A utilização de dados secundários é uma ferramenta metodológica frequentemente utilizada na investigação em gestão”, o que é justificado por oferecerem uma série de vantagens. Por vezes, são a única fonte de informação; permitem comparações (e. g. entre países, setores de atividade); constituem o suporte dos resultados obtidos por outras vias; permitem análises de amostras com grande representatividade da população em estudo “e são, sem dúvida, mais baratos que a criação de dados primários”.

Neste sentido, de acordo com Fortin (2003), Acevedo e Nohara (2007), D’Oliveira (2007), Barañano (2008) e Hill e Hill (2009), foi efetuada uma revisão bibliográfica abrangente, seletiva e analítica de trabalhos científicos para conhecer o “estado da arte” no que respeita ao posicionamento das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas relativamente ao sistema de gestão da qualidade (SGQ) e à utilização da contabilidade como sistema gerador de informação para a gestão. Paralelamente, a revisão bibliográfica permitiu ao investigador (1) delimitar o domínio da investigação, (2) colocar questões de investigação, (3) conhecer as abordagens teóricas e os métodos de investigação utilizados e, finalmente, (4) estruturar o trabalho de investigação empírica.

Relativamente às estatísticas utilizadas, de acordo com a classificação de Barañano (2008), foram utilizadas, principalmente, as produzidas pelas seguintes organizações:

- **Estatísticas nacionais:** Instituto Nacional de Estatística e Instituto para o Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação.
- **Estatísticas internacionais:** Eurostat e *International Organization for Standardization*.

Entre o tempo que mediou desde o início do presente trabalho de investigação até à sua conclusão, os dados secundários foram permanentemente atualizados.

## Dados Primários

Fortin (2003) garante que a entrevista e o questionário são os métodos de recolha de dados correntemente utilizados, apoiando-se nos testemunhos dos participantes, e alerta para a



necessidade de questionar se a informação que se pretende recolher, com a ajuda de um instrumento de medida em particular, é exatamente aquela que serve os objetivos do estudo, o que implica conhecer os diversos instrumentos de medida disponíveis.

Entre as técnicas de recolha de dados primários, Barañano (2008) destaca o questionário, a entrevista e o estudo de caso, referindo que, apesar da sua limitação, relativamente à falta de exatidão, o inquérito por amostragem também tem vantagens que faz com que seja esta a técnica mais utilizada na investigação em gestão, por permitir a redução de custos, maior rapidez na obtenção dos resultados e maior profundidade no tratamento da informação.

Para Fortin (2003), a natureza do problema de investigação determina o método de recolha de dados, cuja escolha deve ser feita em função das variáveis, dos seus indicadores de medida (definições operacionais) e também da estratégia de análise estatística adotada.

A este propósito, Barañano (2008) refere que o método de recolha de dados depende, fundamentalmente, do tipo de questões formuladas, do grau de controlo que o investigador exerce sobre os eventos a observar e do foco da investigação estar centrado em eventos contemporâneos ou históricos.

Mas especificamente, Fortin (2003:249) afirma que a escolha entre a entrevista e o questionário depende, designadamente, do objetivo do estudo, do nível de conhecimentos sobre o fenómeno em estudo, das variáveis e também do custo e do tempo necessário. Acrescenta ainda que o questionário é um instrumento de medida que traduz os objetivos de um estudo com variáveis mensuráveis e ajuda a organizar, normalizar e controlar os dados. “O questionário não permite ir tão em profundidade como a entrevista, mas permite um melhor controlo dos enviesamentos”.

Continuando a seguir Fortin (2003:249), relativamente à entrevista, “o tempo necessário para a entrevista e o seu custo elevado representam inconvenientes. A amostra é mais restrita devido aos custos elevados. Os dados são mais difíceis de codificar e de analisar, exigindo muito tempo e energia”.

Outras desvantagens do questionário que não devem ser negligenciadas são, designadamente, as fracas taxas de resposta, a taxa elevada de dados em falta e a falta de controlo sobre a

forma como são preenchidos e questionários enviados pelo correio (Fortin, 2003; Barañano, 2008).

De acordo com D'Oliveira (2007:19) “na abordagem quantitativa existe uma tendência para privilegiar a utilização de questionários e ainda para que esta seja a única técnica utilizada”, enquanto na abordagem qualitativa existe a preocupação de utilizar uma variedade de fontes de informação, com destaque para a observação e as entrevistas.

Com suporte na teoria expandida, a opção pelo instrumento de recolha de dados primários, efetuada através de um trabalho de campo, recaiu sobre a técnica de inquérito por questionário, mormente por:

- Atender à estratégia de tratamento de dados (técnicas de estatística descritiva);
- Servir a necessidade de rapidez na obtenção dos resultados, a um custo comportável;
- Ser um instrumento de medida que traduz os objetivos de um estudo com variáveis mensuráveis;
- Ajudar a organizar, normalizar e controlar os dados e permite um melhor controlo dos enviesamentos; e, finalmente,
- Se tratar de um instrumento correntemente utilizado em abordagens quantitativas e, em particular, na investigação em gestão;

A recolha da informação decorreu entre os dias 12 de Junho e 31 de Agosto de 2009 e desenvolveu-se através de um inquérito por questionário (Apêndice II), aplicado à amostra de pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, constituído, quase exclusivamente, por questões fechadas, com respostas alternativas, a última das quais (em cada questão) permitia ao participante dar uma resposta diferente das indicadas pelo autor.

De acordo com Hill e Hill (2009) e Barañano (2009), as perguntas fechadas tem a vantagem de facilitar a análise estatística das respostas, mesmo de maneira sofisticada, embora por vezes a informação seja pouco “rica”, podendo conduzir a conclusões simplistas.

Cada questionário foi enviado em anexo a uma carta de apresentação (Apêndice I), referindo, nomeadamente o objeto e o objetivo da investigação, a garantia de confidencialidade

(anonimato), um prazo orientador para a resposta (22/06/2009) e quem devia responder: Gerência / Administração, Contabilista, Diretor(a) da Qualidade.

Para facilitar as respostas, em cada envelope enviado juntou-se outro com estampilha RSF, devidamente endereçado ao investigador.

Fortin (2003) e Hill e Hill (2009) recomendam a inclusão de uma breve nota introdutória, no início da primeira página, cuidadosamente escrita, dado que esta é a primeira leitura de um potencial respondente, (1) nomeando a organização que tutela a investigação, (2) fazendo uma apresentação curta da natureza geral do questionário, (3) apelando ao seu preenchimento, (4) referindo o objetivo da investigação, e (5) fazendo uma declaração formal de anonimato e confidencialidade.

De acordo com os objetivos da investigação e as recomendações dos autores consultados (Fortin, 2003; Acevedo e Nohara, 2007; D'Oliveira, 2007; Barañano, 2008; Hill e Hill, 2009), o questionário foi estruturado do seguinte modo:

- Nota introdutória;
- I. Sistema de gestão da qualidade;
- II. Sistema de contabilidade;
- III. Perfil do respondente;
- IV. Caracterização da empresa;
- V – Comentários sugestões e notas finais.

Segundo Barañano (2008), quando a formulação de todas as questões e a sua ordem está fixada, é preciso garantir que o questionário pode, de facto, ser aplicado e ajudar a resolver as questões de investigação. Deste modo, surge a necessidade de realizar um ensaio do questionário, o qual se designa habitualmente por pré-teste.

Hill e Hill (2009) também recomendam uma verificação final do questionário (estudos piloto ou pré-testes), para avaliar a adequação do questionário a utilizar. Referem que se o questionário for desenhado para recolher factos sobre instituições, vale a pena consultar responsáveis de duas ou três, antes de o aplicar, sobre as perguntas relacionadas com factos

potencialmente “sensíveis”. Em todos os tipos de questionários, Hil e Hil (2009) consideram muito útil pedir a pelo menos uma pessoa, mas preferencialmente a duas ou três, para o lerem e darem a sua opinião sobre a clareza e compreensão do conteúdo.

De acordo com Fortin (2003), depois de elaborado o questionário, o mesmo foi submetido ao exame dos orientadores, que corrigiram os erros técnicos, e só depois foi sujeito ao pré-teste, contrariando Hill e Hill (2009) que preferem ver o questionário sujeito ao pré-teste antes de ser submetido ao escrutínio dos orientadores.

Deste modo, antes de enviar o questionário às empresas da amostra, foi o mesmo sujeito a um pré-teste, aplicado a cinco pessoas (Fortin (2003) recomenda entre 10 e 30 pessoas, Hill e Hill (2009) apontam duas ou três pessoas e Barañano (2008:101) sugerem simplesmente “um número reduzido de pessoas”) com características semelhantes aos potenciais respondentes, para indagar, entre outros aspetos, se o *layout* era claro e atraente, se a nota introdutória era facilmente compreensível e motivadora para a resposta, se existiam perguntas múltiplas, não-neutras e indefinidas, se os termos utilizados eram facilmente compreensíveis e desprovidos de equívocos (teste da compreensão semântica), se existiam omissões importantes nas alternativas de resposta às questões fechadas, se as questões eram desmotivantes, entediantes ou suscitavam reservas e se o fio condutor era claro e com as questões devidamente encadeadas (Fortin, 2003; Hill e Hill, 2009).

Segundo Barañano (2007), o pré-teste tem como resultado a confirmação da adequação do questionário ou a necessidade de o alterar. Nesta conformidade, foram reestruturadas duas questões e os grupos III e VI, inicialmente no início, foram colocados no final do questionário. Não tendo sido introduzidas mudanças substanciais na composição do questionário, não se impôs um segundo pré-teste (Fortin, 2003).

### **3.7. Análise dos dados**

De acordo com Fortin (2003) e Coelho, Cunha e Martins (2008), para organizar, condensar e apresentar a informação numérica, de forma estruturada, a fim de obter uma imagem geral das variáveis medidas na amostra de pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, de forma caracterizar quantitativamente o seu posicionamento relativamente ao sistema de gestão da

qualidade (SGQ) e à utilização da contabilidade como sistema gerador de informação para a gestão, foram utilizadas técnicas de estatística descritiva, com recurso ao *Software* SPSS (versão 17.0).

Para além da apresentação dos dados em tabelas de frequências, participação relativa expressa em percentagem e recorrendo a métodos gráficos, as variáveis serão caracterizadas por medidas de resumo, com o objetivo de descrever a amostra.

O capítulo seguinte trata da apresentação e interpretação dos resultados obtidos na parte empírica da investigação.



## **4. RESULTADOS E DISCUSSÃO**

---

Barañano (2008) refere que analisar e apresentar os dados é argumentar sobre o tema, expondo as evidências que apoiam a argumentação, considerando que esta representa o principal contributo do trabalho.

De acordo com Fortin (2003), a análise dos dados de qualquer estudo que comporte valores numéricos começa pela utilização das estatísticas descritivas que permitam descrever as características da amostra, da qual os dados foram colhidos, e descrever os valores obtidos através da medida das variáveis.

As investigações descritivas efetuam-se num contexto exploratório, uma vez que as variáveis medidas e as relações entre elas são desconhecidas do investigador. “O objetivo final deste tipo de investigações é oferecer um retrato global da amostra” pelo que, em teoria, a apresentação dos resultados estatísticos deveria restringir-se apenas às estatísticas descritivas, embora algumas estatísticas inferenciais possam também ser admitidas, mas devem ser referidas com prudência (Fortin, 2003:276).

Ainda segundo Fortin (2003), a apresentação bruta dos resultados não faz sentido senão incluída numa discussão na qual o investigador lhes dá significação e os coloca num contexto de realidade. A apresentação dos resultados sob a forma de ilustrações e quadros é um meio excelente para fornecer informação clara e concisa.

A apresentação dos resultados consiste em sintetizar os dados recolhidos e o tratamento estatístico que lhes foi dado, enquanto a discussão tem como objetivo avaliar e interpretar os resultados obtidos (D’ Oliveira, 2007).

Na mesma linha de entendimento, Fortin (2003) garante que apresentar os resultados é fornecer todos os que são pertinentes relativamente às questões de investigação formuladas. Segundo esta autora, uma forma corrente de apresentar os resultados, adotada no presente trabalho de investigação, é enunciar a questão de investigação e apresentar os resultados obtidos com as diversas análises efetuadas. Quando o investigador apresenta os resultados da investigação, deve limitar-se estritamente a uma apresentação, sob a forma narrativa, dos

resultados apresentados nos quadros e nas figuras. A interpretação dos resultados deve fazer-se em seguida, através da discussão (Fortin, 2003).

De acordo com as autoras citadas (Fortin, 2003; D' Oliveira, 2007; Barañano, 2008), os resultados obtidos neste estudo são apresentados sob a forma narrativa, com o auxílio de quadros e gráficos, e com recurso a estatísticas descritivas (distribuições de frequências, medidas de tendência central e medidas de dispersão) e interpretados logo em seguida, por meio de discussão, tendo em conta o referencial teórico utilizado.

Sempre que se justifique, será apresentado um epítome, no final da apresentação e discussão dos resultados de uma ou mais questões de investigação, para facilitar o leitor no seguimento do fio condutor do estudo empírico.

#### **4.1. Caraterização dos participantes**

Com a descrição da amostra, procede-se à caraterização do perfil dos respondentes e das empresas que representam.

Dos 1000 questionários enviados, dos quais 500 foram remetidos a PME com um sistema de gestão da qualidade certificado, foram validamente devolvidos 122, resultando numa taxa de resposta de 12,2%.

Para melhor se apreender as caraterísticas das empresas participantes, importa notar desde já que, daquelas que responderam à questão sobre a certificação do seu sistema de gestão da qualidade (120; 98,4%), mais de 2/3 (84; 70%) já o tinham certificado e apenas 36 (30%) não, sendo certo que destas, duas já estavam em processo de certificação e 12 não estavam em processo de certificação mas pensavam certificar. Está-se, portanto, pelo menos aparentemente, em presença de uma amostra de empresas onde a larga maioria está orientada para a qualidade. Nesta conformidade, optou-se por tratar os dados globalmente, dado o reduzido número de empresas sem sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado.

Uma das desvantagens já apontada ao inquérito por questionário, é a fraca taxa de respostas, (Fortin, 2003; Barañano, 2008), que pode afetar a validade do instrumento de recolha de



dados. Fortin (2003) aponta taxas de resposta a questionários enviados pelo correio, na ordem dos 25 a 30%, o que põe em causa a representatividade da amostra.

Também segundo D'Oliveira (2007) e Hill e Hill (2009), a amostra reduzida traz problemas relativos à sua representatividade, não havendo garantias de que seja representativa do universo. Embora estes autores refiram que não há resposta simples para determinar os casos<sup>3</sup> necessários para fazer o tratamento estatístico de uma dada investigação, Hill e Hill (2009) propõem regras de cálculo do tamanho da amostra necessária para vários tipos de testes estatísticos (e. g. teste *t* para duas amostras independentes, 60 casos; coeficiente de correlação paramétrica do tipo *Pearson*, 40 casos; análise fatorial, 50 casos; regressão múltipla, 30 casos) a maioria dos quais exige um número de casos inferior às 122 respostas obtidas.

Acresce ainda que, de acordo com Fortin (2003), sendo este estudo classificado, quanto ao seu objetivo, de natureza exploratória e descritiva, o tamanho da amostra pode ser reduzido.

#### 4.1.1. Perfil do respondente

Neste grupo foi recolhida informação sobre o género, idade, habilitações literárias, cargo, antiguidade e, por último, acerca da experiência profissional dos respondentes.

Relativamente ao **género**, verificou-se que os respondentes são maioritariamente do sexo masculino (71; 59,7%), enquanto 48 (40,3%) são do sexo feminino. Três (2,5% do total dos questionários recebidos), não responderam a esta questão (Tabela 7).

**Tabela 7 – Frequências do género**

Designação	Frequências	%	% Resp. válidas	% Acum.
Masculino	71	58,2	59,7	59,7
Feminino	48	39,3	40,3	100
<b>Total de respostas válidas</b>	<b>119</b>	<b>97,5</b>	<b>100</b>	
Sem resposta / Inválidas	3	2,5		
<b>Total</b>	<b>122</b>	<b>100</b>		

Fonte: Elaboração própria

---

<sup>3</sup> Em ciências sociais, “casos” de investigação são entidades de qualquer natureza, para a qual o investigador quer tirar conclusões, a partir da informação recolhida (e. g. empresas, famílias, concelhos, pessoas) (Hill e Hill (2009)).

Quanto à **idade**, observou-se que os respondentes com idade igual ou inferior a 38 anos correspondem a 50% do total (Tabela 8).

**Tabela 8 – Estatísticas da idade**

Média	40
Desvio padrão	11
Mínimo	19
Máximo	80

**Fonte:** Elaboração própria

A Tabela 8 indica que média de idades era de 40 anos e, como indicam o desvio padrão e a amplitude (61 anos), os dados apresentam um significativo grau de dispersão em torno da média.

De acordo com Reckziegel *et al.* (2007), as habilitações literárias são uma importante característica da amostra, por estar relacionada com o possível conhecimento ou desconhecimento das práticas investigadas, importância que se estende à antiguidade na empresa e à experiência profissional.

Em relação às **habilitações literárias**, prevalecem os licenciados, que correspondem a 61,5% (72) dos respondentes, estando também destacados aqueles que concluíram o ensino secundário (10.º ao 12.º ano de escolaridade), representando 17,1% (20). Em minoria estão os detentores da antiga escola primária (1.º ciclo do ensino básico) e do 2.º ciclo do ensino básico (ciclo preparatório ou 5.º e 6.º ano antigos) que, em conjunto, são apenas 2 (1,7%). Os doutoradas são também só 2 (1,7%) (Tabela 9).

**Tabela 9 - Habilitações literárias**

Designação	Frequências	%	% Resp. válidas	% Acum.
1.º Ciclo Básico (antiga primária)	1	0,8	0,9	0,9
2.º Ciclo Básico (5.º e 6.º ano)	1	0,8	0,9	1,7
3.º Ciclo Básico (7.º ao 9.º ano)	7	5,7	6,0	7,7
Ensino Secundário (10.º ao 12.º ano)	20	16,4	17,1	24,8
Bacharelato	6	4,9	5,1	29,9
Licenciatura	72	59	61,5	91,5
Mestrado	7	5,7	6,0	97,4
Doutoramento	2	1,6	1,7	99,1
Outra	1	0,8	0,9	100
<b>Total de respostas válidas</b>	<b>117</b>	<b>95,9</b>	<b>100,0</b>	
Sem resposta / Inválidas	5	4,1		
<b>Total</b>	<b>122</b>	<b>100</b>		

**Fonte:** Elaboração própria

Conforme se depreende da Tabela 9, 75,2% dos respondentes tinha pelo menos 12 anos de escolaridade, o que se considera suficiente para entender as questões do questionário.

A média de **antiguidade** nas empresas é de 11 anos, com um desvio padrão de 7,9. Doze respondentes (10,2%) declararam ter 5 anos de antiguidade; nove (7,6%), 6 anos; outros nove disseram estar na empresa havia já 20 anos; oito (6,8%) há 9 anos e outros oito há 11 anos (Tabela 10).

**Tabela 10 – Estatísticas da antiguidade**

Média	11
Desvio padrão	7,9
Mínimo	1
Máximo	35

Fonte: Elaboração própria

Com menor tempo de antiguidade estavam sete respondentes (5,9%), com apenas um ano de antiguidade, e há mais tempo (35 anos de antiguidade), existia apenas uma pessoa (0,8%).

Face a estes dados, é razoável admitir que, também por via da antiguidade na empresa, a grande maioria dos respondentes estava em condições de responder conscientemente às questões que lhe foram colocadas através do instrumento de recolha de dados. A este propósito, refere-se ainda que 72% dos respondentes tinha pelo menos 5 anos de antiguidade na empresa.

No que diz respeito à **experiência** profissional, também parece haver garantias de entendimento do questionário, por parte de larga maioria dos respondentes, uma vez que 84,6% tenha pelo menos 5 anos de experiência. O número de anos de experiência mais representado foi de cinco (nove respondentes – 7,8%), enquanto sete (6,1%) referiram ter 20 anos de experiência profissional (Tabela 11).

**Tabela 11 – Estatísticas da experiência profissional**

Média	17
Desvio padrão	11,7
Mínimo	1
Máximo	33

Fonte: Elaboração própria

Na tabela 11 observa-se que o número médio de anos de experiência profissional era de 17, embora com assinalável dispersão dos dados, como se infere do desvio padrão e da amplitude (32).

Relativamente ao **cargo** ocupado na empresa, não foi possível efetuar o tratamento dos dados porquanto a maioria dos participantes não respondeu a esta questão, provavelmente por não acharem importante.

### **Epítome**

A amostra é constituída por 122 pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, das quais 120 informaram sobre a existência, ou não, de sistema de gestão (SGQ) certificado. Destas, 84 (70%) já o tinham certificado e apenas 36 (30%) não. No entanto, duas já estavam em processo de certificação e 12 pensavam certificar, o que leva a concluir que a grande maioria das empresas da amostra está orientada para a qualidade.

Em relação às habilitações literárias, a maioria (75,2%) dos respondentes tinha pelo menos 12 anos de escolaridade. Quanto à antiguidade, 72% dos respondentes tinha pelo menos 5 anos de antiguidade na empresa. No que diz respeito à experiência profissional, 84,6% tenha pelo menos 5 anos de experiência. A avaliação conjugada destas três caraterísticas leva a supor que os respondentes estavam habilitados a entender e a responder às questões do questionário.

Em seguida, apresentam-se as empresas participantes.

#### **4.1.2. Empresas participantes**

Este grupo de questões procurou caraterizar os casos de investigação quanto à localização do estabelecimento principal (distrito e concelho), à forma jurídica, ao setor de atividade segundo a classificação das atividades económicas (CAE –Rev. 2.1) e o seu enquadramento de acordo com os três limiares referidos no Decreto-lei 372/2007, de 6 de Novembro, que define as categorias de PME, com referência ao último exercício económico encerrado: número médio de empregados, valor total do balanço e valor total do volume de negócios.

Em relação à **forma jurídica** adotada pelas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas para exercerem a sua atividade, verificou-se que a sociedade por quotas continua a merecer a preferência da maioria das participantes (82 – 69,5%), enquanto 35 (29,7%) constituíram-se

como sociedades anónimas. Apenas um caso foi registado como empresa em nome individual (0,8%). Quatro das 122 empresas participantes (3,3%) não responderam a esta questão (Tabela 12)

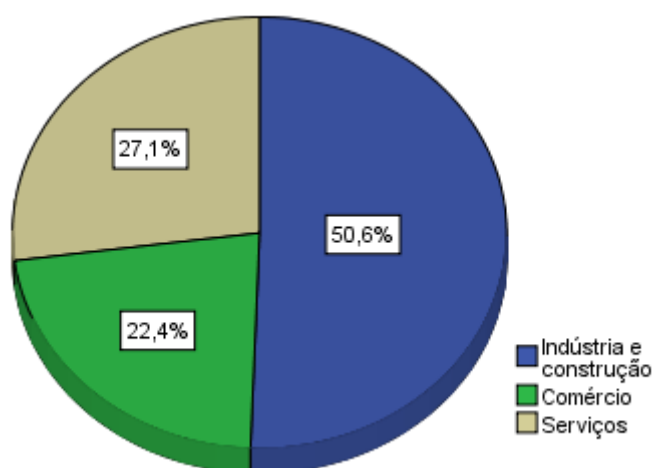
**Tabela 12 – Forma jurídica**

Designação	Frequências	%	% Resp. válidas	% Acum.
Sociedade anónima	35	28,7	29,7	29,7
Sociedade por quotas	82	67,2	69,5	99,2
Empresa em nome individual	1	0,8	0,8	100
<b>Total de respostas válidas</b>	<b>118</b>	<b>96,7</b>	<b>100</b>	
Sem resposta / Inválidas	4	3,3		
<b>Total</b>	<b>122</b>	<b>100</b>		

**Fonte:** Elaboração própria

Passando agora à apreciação do **setor** de atividade, das 122 empresas participantes, 37 (30,3%) não deram esta informação. Para sintetizar a grande diversidade de atividades económicas, as restantes 85 foram agrupadas do seguinte modo (Gráfico 4): indústria e construção, 43 empresas (50,6%); serviços, 23 (27,1%); comércio, 19 (22,4%).

**Gráfico 4 – Setor de atividade**

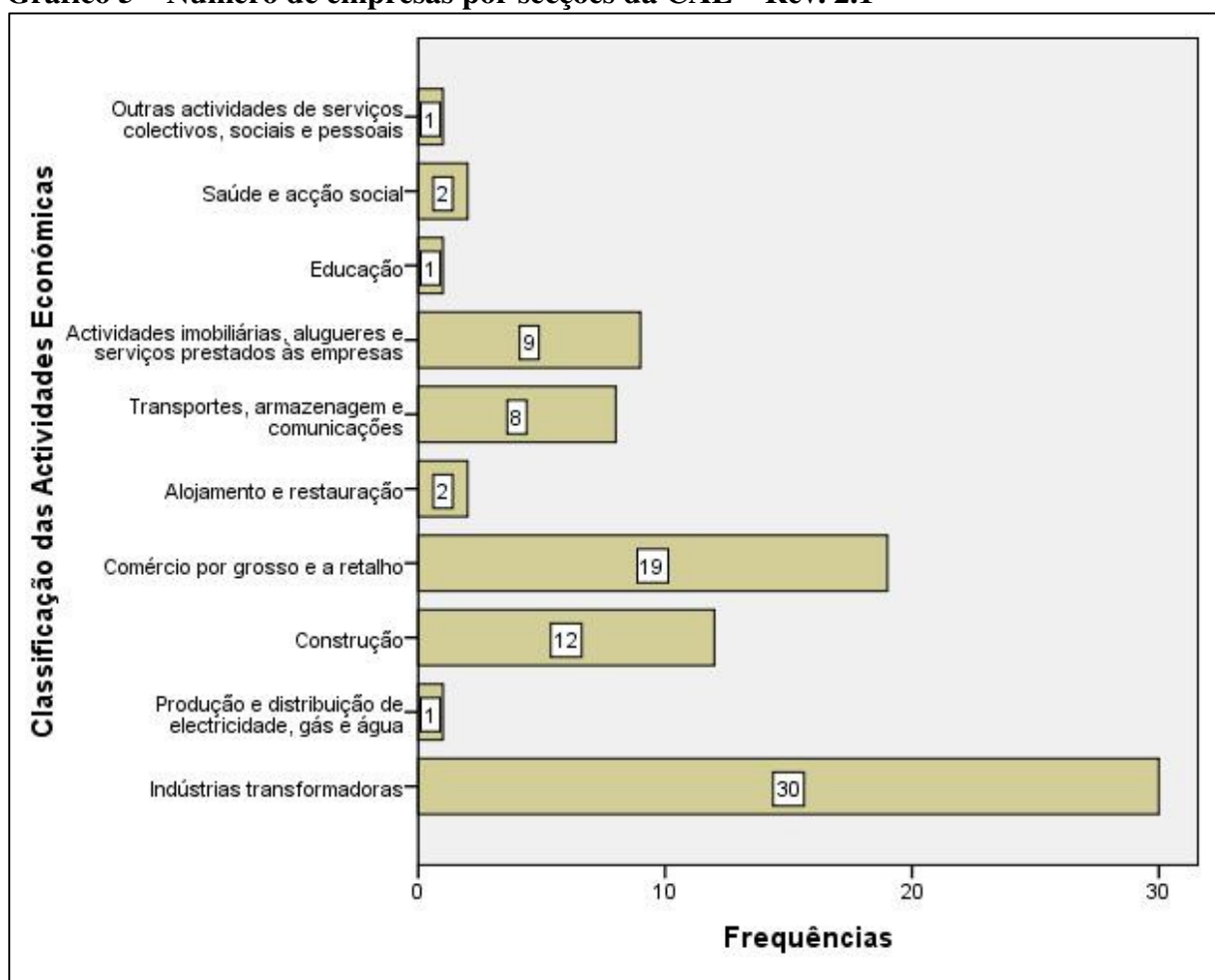


**Fonte:** Elaboração própria

Conforme se verifica no Gráfico 4, mais de metade das empresas que informaram sobre o seu setor de atividade pertenciam à indústria e construção.

Mais detalhadamente, no Gráfico 5, apresenta-se o número de empresas por secções da CAE - Rev. 2.1.

**Gráfico 5 – Número de empresas por secções da CAE – Rev. 2.1**



Fonte: Elaboração própria

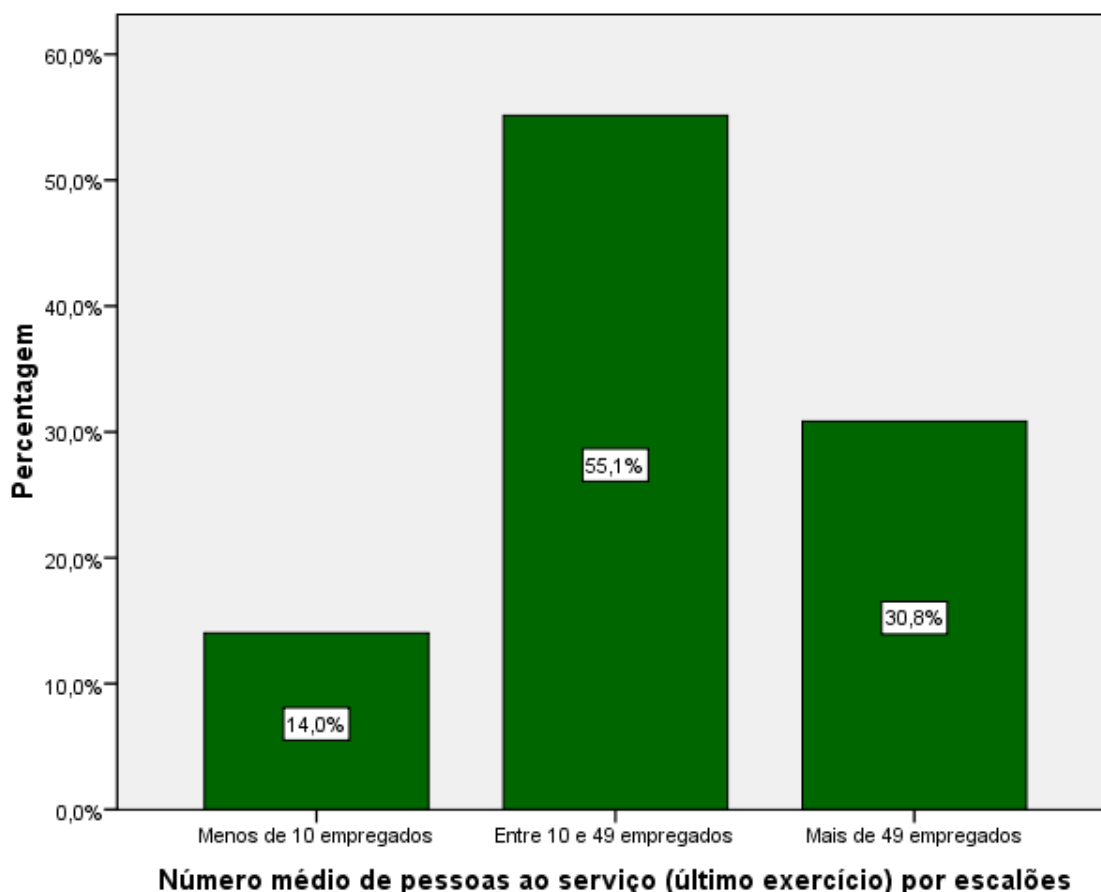
O Gráfico 5 evidencia que o maior número de empresas que responderam validamente a esta questão estava enquadrado na secção das indústrias transformadoras (30; 35,3%), seguindo-se a secção do comércio com 19 empresas (22,4%) e a da construção com 12 (14,1%).

Também no estudo de Cociorva (2009), as empresas com sistema de gestão da qualidade certificado (SGQ) enquadradas na indústria transformadora eram dominantes (45,5%), apesar deste setor de atividade, em 2009, ser constituído apenas por 74.234 empresas, contra 150 mil dedicadas a outras atividades de serviços e 250.552 ao comércio. Uma vez que no presente estudo uma significativa maioria das participantes também já tem o seu sistema de gestão da qualidade certificado ou pensa fazê-lo, a elevada participação de empresas da indústria

transformadora leva a supor que este setor de atividade é mais sensível às questões relativas à gestão da qualidade.

Quanto ao **número médio de empregados**, verifica-se que 15 (14%) das empresas que responderam a esta questão são **micro empresas**, de acordo com a classificação efetuada no Decreto-lei 372/2007, de 6 de Novembro, por terem menos de 10 empregados. Segundo o mesmo critério, por terem entre 10 e 49 empregados, 55,1% das participantes (59) são **pequenas empresas**, enquanto as restantes 33 (30,8%) são **médias empresas**, por empregarem entre 50 e 249 pessoas. Das 122 empresas participantes, 15 (12,3%) não responderam (Gráfico 6).

**Gráfico 6 - Número médio de empregados**

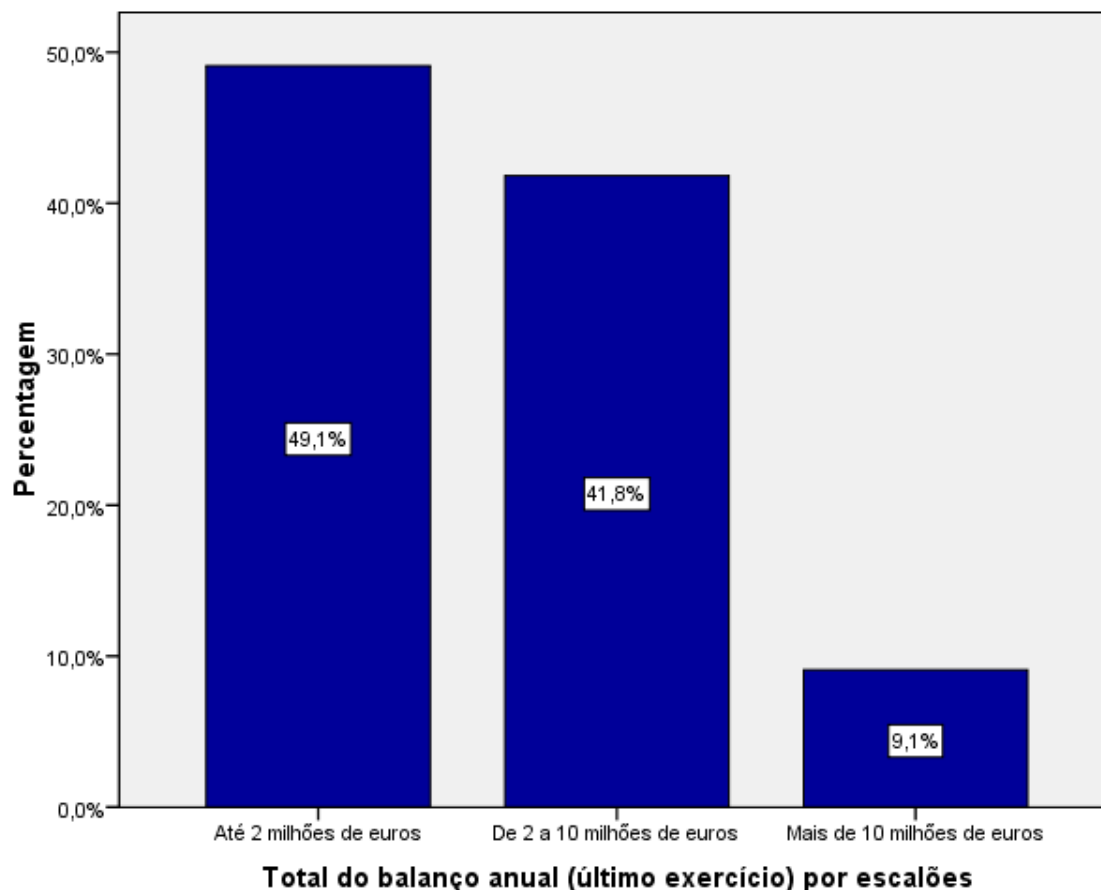


Fonte: Elaboração própria

Quanto ao **valor total do balanço** relativo ao último exercício económico encerrado, a maior parte (67; 54,9%) das 122 empresas participantes não respondeu a esta questão. Das 55 participantes, 27 empresas (49,1%) tinham um balanço total até 2 milhões de euros; 23

(41,8%) enquadravam-se no escalão de valor superior a 2 milhões de euros e igual ou inferior a 10 milhões de euros; com um balanço de valor total superior a 10 milhões de euros e menor ou igual a 43 milhões de euros, responderam apenas cinco empresas (9,1%) (Gráfico 7).

**Gráfico 7 - Total do último balanço anual (por escalões)**

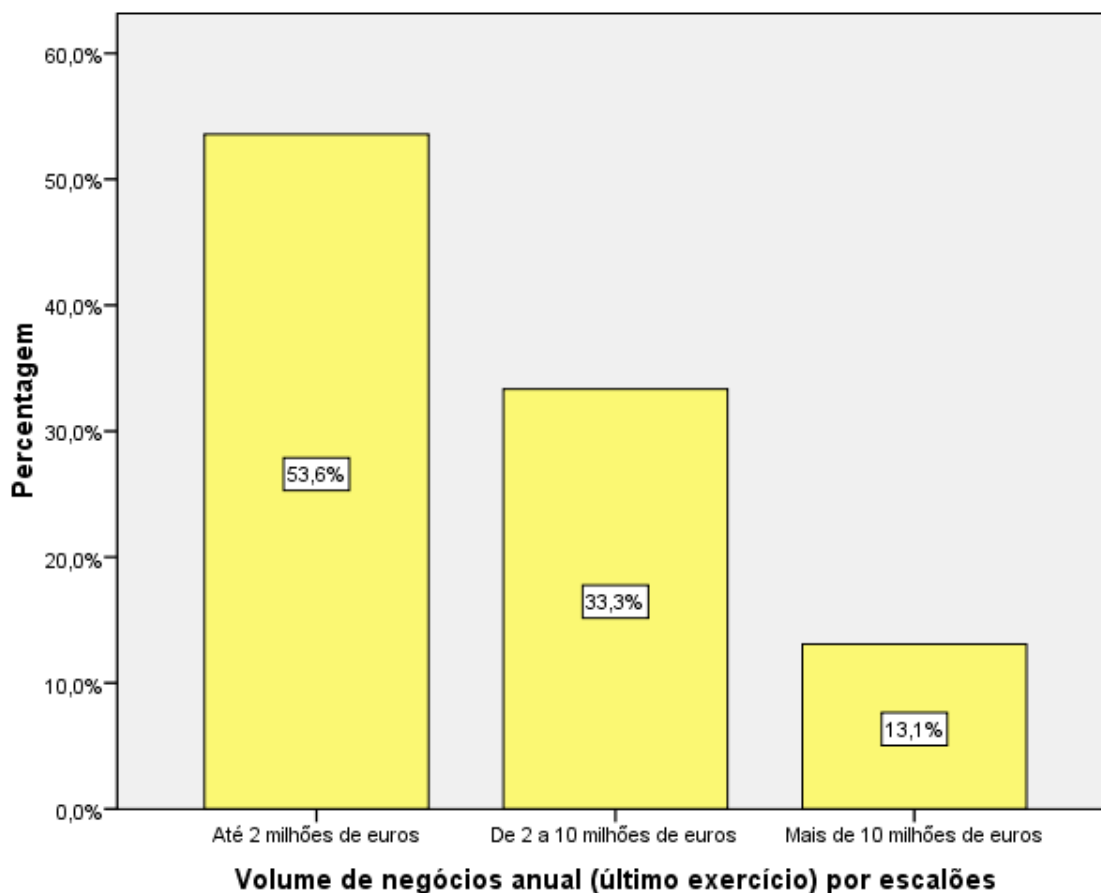


Fonte: Elaboração própria

Relativamente ao **total do volume negócios** do último exercício encerrado, verifica-se também uma significativa ausência de respostas (38 empresas; 31,1%). Das 84 empresas participantes, 45 empresas (53,6%) ficaram enquadradas no escalão de valor menor ou igual 2 milhões de euros; 28 empresas (33,3%) enquadraram-se no escalão de valor superior a 2 milhões de euros e igual ou inferior a 10 milhões de euros; 11 empresas (13,1%) registaram um volume de negócios superior a 10 milhões de euros e igual ou inferior a 50 milhões de euros (Gráfico 8).



**Gráfico 8 - Volume de negócios total (por escalões)**



Fonte: Elaboração própria

Relativamente à **localização**, não foi possível efetuar o tratamento dos dados, uma vez que a maioria não respondeu, talvez por se sentirem avessas a mencionar o local do estabelecimento principal, não obstante as garantias de anonimato e confidencialidade.

Uma parte significativa das empresas participantes também não respondeu às questões relacionadas com a classificação económica da atividade (CAE), total do balanço e volume de negócios. De acordo com Cociorva (2009), tal pode significar que, não obstante a publicação das contas das sociedades ser obrigatória por lei, muitos gerentes e administradores mantêm ainda sérias reservas na sua divulgação. Outra interpretação para a ausência de respostas, também segundo Cociorva (2009), pode ter a ver com o facto dos respondentes não terem os elementos imediatamente disponíveis, preferindo não responder a estas questões, nomeadamente por, segundo Nunes e Sarrasqueiro (2004), as respetivas contabilidades estarem a cargo de contabilistas externos e servirem principalmente para fins fiscais e legais.

## **Epítome**

A forma jurídica adotada pelas empresas da amostra é maioritariamente a sociedade por quotas, exercendo a sua atividade em setores muito diversos, principalmente na indústria transformadora e na construção.

Quanto ao número médio de empregados, 55,1% das participantes (59) empregava entre 10 e 49 pessoas. Relativamente ao total do balanço e ao volume de negócios, a maioria das participantes enquadrava-se no escalão de valor igual ou inferior a 2 milhões de euros.

Caraterizada a amostra, é altura de apresentar e interpretar os resultados através da discussão.

## **4.2. Apresentação e interpretação dos resultados**

O III e IV grupos de perguntas do questionário dirigido às pequenas e médias empresas portuguesas destinou-se, de acordo com Hill e Hill (2009), a recolher informação sobre as características estritamente relevantes dos casos<sup>4</sup> da investigação.

Segundo Hill e Hill (2009), uma “variável latente” é uma variável definida por um conjunto de “variáveis componentes” que podem ser medidas a partir de perguntas de um questionário a que se dá a designação de “ítems”.

A apresentação e interpretação dos resultados através da discussão são efetuadas, em primeiro lugar, em ordem às variáveis latentes: I. Sistema de Gestão da Qualidade e II. Sistema de Contabilidade; e, em segundo lugar, em ordem às variáveis componentes.

Neste sentido, Fortin (2003) afirma que apresentar os resultados é fornecer todos os que são pertinentes relativamente às questões de investigação formuladas. Segundo esta autora, uma forma corrente de apresentar os resultados é enunciar a questão de investigação (variáveis componentes) e apresentar os resultados obtidos com as diversas análises efetuadas. Quando o investigador apresenta os resultados da investigação, deve limitar-se estritamente a uma apresentação, sob a forma narrativa, dos resultados apresentados nos quadros e nas figuras. A interpretação dos resultados deve fazer-se em seguida, através da discussão (Fortin, 2003).

---

<sup>4</sup> Caso da investigação é “qualquer tipo de entidade para a qual se pretende obter dados” (Hill e Hill, 2009:87)

No presente estudo foi adotada a forma de apresentar e discutir os dados advogada por Fortin (2003).

#### 4.2.1. Sistema de gestão da qualidade

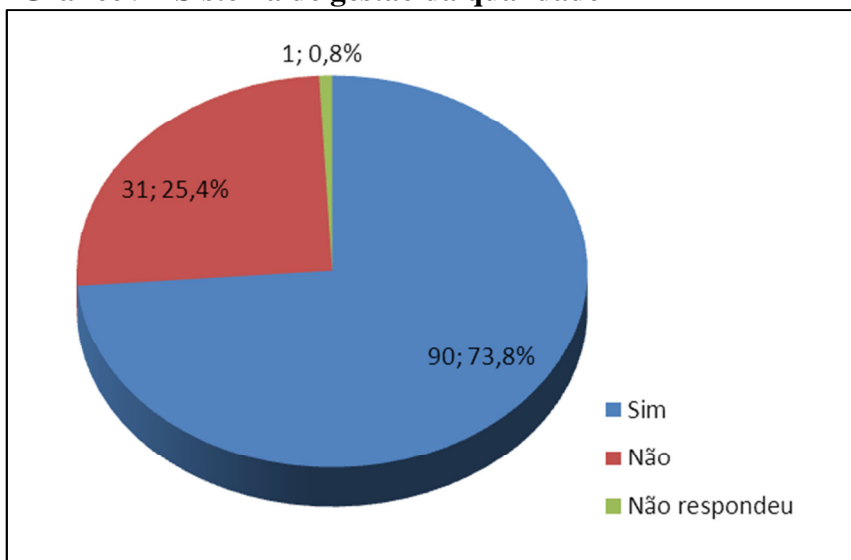
Para medir a variável latente “I. Sistema de gestão da qualidade” (SGQ) das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas foram colocadas seis perguntas no instrumento de recolha de dados para permitir responder às questões de investigação, cujo primeiro grupo se enuncia:

**As PME têm um SGQ implementado? Na afirmativa, com que periodicidade produzem informação estruturada sobre custos da qualidade? Que ferramentas básicas da qualidade utilizam?**

#### **As pequenas e médias empresas portuguesas e o sistema de gestão da qualidade**

Quanto à existência de um SGQ nas 122 PME da amostra, mesmo não estando certificado, o Gráfico 9 ilustra a situação.

**Gráfico 9 - Sistema de gestão da qualidade**



**Fonte:** Elaboração própria

Olhando o Gráfico 9, é manifesto que a larga maioria das empresas participantes tem um SGQ implementado (90; 73,8%). Das restantes 32 empresas, 31 (25,4%) responderam que não e uma (0,8%) não respondeu.

Realça-se que existiam 16 (13,1%) empresas sem sistema de gestão da qualidade implementado que já estavam a implementar (2) ou tencionavam implementar (14), tratando-se assim de uma amostra de empresas fortemente orientada para os aspetos da qualidade.

### Informação estruturada sobre custos da qualidade

A periodicidade com que as 90 empresas que dispõem de um SGQ geram informação estruturada sobre custos da qualidade é apresentada na Tabela 13.

**Tabela 13 - Periodicidade com que é gerada informação sobre custos da qualidade**

Informação Periodicidade	Quantificação dos custos totais da qualidade: Prevenção, Avaliação, Falhas internas e externas		Quantificação dos custos totais da qualidade: Custos de conformidade e de não conformidade		Orçamento dos custos da qualidade		Cálculo dos desvios orçamentais		Cálculo do retorno dos investimentos em qualidade		Recolha dos indicadores da qualidade da concorrência e comparação com os da empresa	
	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%
Mensal	21	23,3	18	20	8	8,9	15	16,7	2	2,2	9	10,0
Trimestral	18	20,0	13	14,4	7	7,8	14	15,6	11	12,2	8	8,9
Semestral	15	16,7	12	13,3	6	6,7	5	5,6	3	3,3	3	3,3
Anual	13	14,4	19	21,1	40	44,4	25	27,8	24	26,7	20	22,2
Nunca	15	16,7	19	21,1	20	22,2	21	23,3	40	44,4	40	44,4
Outra	5	5,6	2	2,2	2	2,2	1	1,1	2	2,2	2	2,2
Tot. Resp. válidas	87	96,7	83	92,2	83	92,2	81	90,0	82	91,1	82	91,1
Sem Resposta / /Inválidas	3	3,3	7	7,8	7	7,8	9	10	8	8,9	8	8,9
Total	90	100	90	100	90	100	90	100	90	100	90	100

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 13 mostra que a maioria das empresas optaram por quantificar os custos da qualidade de acordo com o modelo PAF (prevenção, avaliação e falhas) e por preparar informação mensal (21; 23,3%) e trimestral (18; 20,0%). Relativamente ao modelo do custo do processo (custos de conformidade e não conformidade), a preferência foi para a periodicidade mensal (18; 20%) e anual (19; 21,1%).

Verifica-se uma fraca aderência das empresas às atividades de planeamento e controlo. Embora a maioria das empresas prepare um orçamento anual (40, 44,4%), o cálculo dos desvios orçamentais, o cálculo do retorno dos investimentos e a recolha de indicadores para comparar com a concorrência é efetuada apenas anualmente, respetivamente, por 25 (27,8%), 24 (26,7%) e 20 (22,2%) empresas, as quais não atendem às preocupações de Juran (1997), que defendia o planeamento, o controlo e a melhoria da qualidade (trilogia de Juran).

Elevado número de empresas (40; 44,4%) não calcula o retorno do investimento em qualidade nem prepara indicadores para comparar com a concorrência. Cociorva (2009) chegou a idênticas conclusões, no que tange ao controlo dos investimentos em qualidade, No seu estudo, apenas 25% das empresas o fazia.

Acerca do cálculo anual dos desvios orçamentais por uma parte significativa das empresas respondentes (25), torna-se difícil justificar a afetação de recursos à elaboração de um orçamento anual, cuja execução não é objeto de qualquer controlo. Robles Jr. (2003) afirma mesmo que a efetividade do controlo só acontece realmente quando o processamento da informação é *on-line* e em tempo real, para evitar a ocorrência de desvios graves. Deste modo, não se compreende a utilidade do orçamento, para estas empresas.

Existe ainda outro aspeto que justifica reparo. A quantificação dos custos totais da qualidade, agrupados em custos de prevenção, avaliação e falhas (modelo PAF) (Feigenbaum, 1994) é efetuada por 72 (83%) das 90 empresas que responderam a esta questão. Por outro lado, destas mesmas 90 empresas, 64 (77%) responderam que também geram informação sobre os custos da qualidade de acordo com o modelo do custo do processo – custos de conformidade e de não conformidade.

A obtenção de 136 respostas afirmativas, no conjunto das empresas que utilizam o modelo PAF e o modelo do custo do processo (87-15+83-19) implica necessariamente que, pelo menos, 14 empresas (total de respostas afirmativas - total das participantes:  $136 - 122 = 14$ ) aplicam recursos na produção da mesma informação, organizada segundo dois modelos diferentes, o que não é plausível. Não obstante o perfil dos respondentes evidenciar formação académica, experiência profissional e antiguidade na empresa suficientes para entender as perguntas inseridas no questionário, acrescendo ainda o facto de uma parte significativa das empresas (mais de 2/3) já ter o seu SGQ certificado, parece existir desconhecimento ou, no mínimo, confusão por parte de alguns respondentes, relativamente aos custos da qualidade e aos modelos de gestão destes custos, uma vez que não é expetável que as empresas usem recursos para gerir os custos da qualidade na ótica do produto (modelo PAF) e, ao mesmo tempo, na ótica do processo (modelo do custo do processo).

Noutra perspetiva, esta presumível confusão pode ser justificada pelo facto da norma NP EN ISO 9001:2008 não obrigar expressamente as empresas com SGQ certificados segundo este referencial, a quantificarem os custos da qualidade, o que em nada contribui para melhorar o conhecimento e a gestão destes custos.

Ainda relativamente à informação contida na Tabela 13, destaca-se que a orçamentação dos custos da qualidade, o cálculo dos desvios orçamentais, o cálculo do retorno dos investimentos em qualidade e a recolha e comparação de indicadores da concorrência com os da empresa, mereceram o maior número de respostas negativas (nunca) (entre 24% e 49%) e das mais baixas taxas de resposta (entre 91,1% e 92,2%).

Deste modo, uma parte significativa das empresas da amostra (entre 24 e 49%) não está sintonizada com as recomendações de um vasto rol de autores que pugnam pela gestão dos custos da qualidade, medida de avaliação do desempenho do sistema de gestão da qualidade e técnica para detetar oportunidades de melhoria e, consequentemente, aumentar a eficiência no uso dos recursos, a produtividade e a competitividade das pequenas em geral e, em particular, das de mais pequena dimensão (v. g. Sansalvador e González, 2000; Wernke e Bornia, 2000; IPQ, 2001; Álvarez, 2002; Sansalvador e González, 2002; AECA, 2003; Robles Jr., 2003; Sansalvador *et al.*, 2004; Sansalvador e Cavero, 2005; Carvalho *et al.*, 2006; Souza e Collaziol, 2006; Gracia e Dzul, 2007; António e Teixeira, 2007; Pérez e Casas Novas, 2009).

Esta evidência é consistente com o estudo recente de Cociorva (2009), efetuado com empresas com um SGQ certificado, no qual concluiu que as empresas da amostra que lhe serviu de base:

- Não elaboravam planos orçamentais dos custos da qualidade;
- Não efetuavam análise do desempenho dos custos da qualidade;
- Não utilizavam bases de relação dos custos da qualidade com outros indicadores; e
- Não controlavam os investimentos efetuados em qualidade.

Por outro lado, é importante realçar que todos os aspetos que fazem maior apelo ao planeamento são descurados pelas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas - orçamentação, cálculo de desvios, recuperação do investimento e comparação de indicadores

com a concorrência – revelando uma visão excessiva de curto prazo, identificada por Oliveira e Salles (2002) e, conseqüentemente, aversão ao planejamento estratégico, referido por Robinson e Pearce (1984).

### Ferramentas básicas da qualidade

Quanto à **utilização de ferramentas básicas da qualidade** pelas 90 empresas que dispõem de sistema de gestão da qualidade (SGQ), os dados pertinentes estão sintetizados na Tabela 14.

**Tabela 14 – Periodicidade de utilização de ferramentas básicas da qualidade**

Ferramentas da qualidade Frequências	Fluxogramas		Histogramas		Diagrama de Pareto		Diagrama de Ishikawa		Brainstorming		Outras	
	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%
Muitas vezes	28	31,1	10	11,1	6	6,7	1	1,1	10	11,1	5	5,6
Algumas vezes	37	41,1	30	33,3	21	23,3	14	15,6	30	33,3	3	3,3
Raramente	12	13,3	24	26,7	22	24,4	20	22,2	16	17,8	2	2,2
Nunca	5	5,6	14	15,6	28	31,1	43	47,8	27	30	5	5,6
Tot. Resp. válidas	82	91,1	78	86,7	77	85,6	78	86,7	83	92,2	15	16,7
Sem Resp./Inválidas	8	8,9	12	13,3	13	14,4	12	13,3	7	7,8	75	83,3
Total	90	100	90	100	90	100	90	100	90	100	90	100

Fonte: Elaboração própria

Da análise da Tabela 14 resulta que a ferramenta mais utilizada é o fluxograma, seguido do histograma e o *brainstorming*. Os fluxogramas são utilizados muitas e algumas vezes por 65 empresas (72,2%); com a mesma assiduidade, os histogramas são usados por 40 empresas (44,4%) e o *brainstorming* também por 40 empresas (44,4%).

A utilização mais frequente dos fluxogramas, em detrimento das demais ferramentas básicas da qualidade, tem acolhimento na literatura. Na esteira de Pereira e Ganhão (1992), Lins (1993), e Saraiva (2004), Cruz (2006) afiança que o fluxograma é a ferramenta que mais se utiliza para representar as atividades que constituem um processo.

Também de acordo com Saraiva (2004), os fluxogramas são frequentemente utilizados para identificar onde deverão ser usadas outras ferramentas da qualidade. Como afirmam Pereira e Ganhão (1992), sem um fluxograma que descreva o processo em causa, é difícil que todas as pessoas relacionadas com ele o entendam claramente.

Tendo a maioria das empresas o seu sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado, provavelmente têm que recorrer a fluxogramas para documentarem os seus processos, dispensando a utilização mais intensiva de outras ferramentas da qualidade.

O diagrama de Pareto e o diagrama de Ishikawa são utilizados raramente ou nunca, respetivamente, por 50 empresas (55,5%) e 63 (70%), representando uma extensa maioria dos participantes. Foram também estes dois diagramas que recolheram das mais baixas taxas de resposta.

O diagrama de Pareto é geralmente utilizado para estabelecer relações entre classes de dados de forma a determinar prioridades (Saraiva, 2004). De acordo com Lins (1993) a estratificação pode exigir o uso de outras ferramentas analíticas como, por exemplo, o diagrama de Ishikawa ou ferramentas de recolha de dados, tais como a carta de controlo e a folha de verificação, o que é suposto exigir empenho, organização, métodos de trabalho e conhecimentos que podem não estar ao alcance das empresas da amostra.

Saraiva (2004) refere que as prioridades identificadas pelos diagramas de Pareto são investigadas com maior detalhe, através dos diagramas de Ishikawa, os quais também são geralmente utilizados na demonstração das causas da variação de um processo, assinaladas numa carta de controlo, o que sugere uma utilização mais em profundidade, razão provavelmente suficiente para que as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas não recorram tanto ao uso destas duas ferramentas básicas da qualidade.

Também Heras *et al.* (2009) afirmam que as organizações com sistemas de gestão da qualidade (SGQ) ISO 9001 utilizam maioritariamente ferramentas de “propósito geral”, desenhadas para análise da sua situação. Estes autores afiançam (embora tendo presente técnicas muito mais avançadas, como o controlo estatístico do processo e a metodologia seis sigma), que as ferramentas da qualidade que requerem um nível superior de conhecimento, utilizam-se com bastante menos frequência.

Tendo presente o entendimento dos autores citados, os diagramas de Pareto e de Ishikawa são escassamente utilizados, provavelmente por serem técnicas que, apesar de “básicas”, são um pouco mais sofisticadas, razão suficiente para serem preteridos pelas PME portuguesas.



## **Epítome**

A larga maioria das empresas participantes (90; 73,8%) dispõe de um sistema de gestão da qualidade, ainda que não certificado, sendo se salientar que existiam 16 (13,1%) empresas sem sistema de gestão da qualidade implementado que já estavam a implementar (2) ou tencionavam implementar (14), tratando-se assim de uma amostra onde a maioria das empresas estava orientada para a gestão da qualidade.

A maioria das empresas preparam informação mensal e trimestral, relativa à quantificação dos custos totais da qualidade, segundo o modelo PAF (prevenção, avaliação e falhas), enquanto as aderentes ao modelo do custo do processo (custos de conformidade e não conformidade) preferem a periodicidade mensal e anual.

O cálculo dos desvios orçamentais, o cálculo do retorno dos investimentos e a recolha de indicadores para comparar com a concorrência é efetuada apenas anualmente, por uma parte significativa de empresas, as quais não atendem às preocupações de Juran (1997), que defendia o planeamento, o controlo e a melhoria da qualidade (trilogia de Juran).

Quarenta empresas não calculavam o retorno do investimento em qualidade nem preparavam indicadores para comparar com a concorrência. Cociorva (2009) chegou a conclusões semelhantes, no que se refere ao controlo dos investimentos em qualidade, porquanto, no estudo que desenvolveu, apenas 25% das empresas o fazia.

Relativamente à gestão dos custos da qualidade, 80% das 90 participantes declararam quantificar os custos da qualidade na ótica do produto, categorizando-os em custos de prevenção, avaliação, falhas internas e falhas externas (modelo PAF). Semelhantemente, 71,1% das mesmas 90 empresas declararam também quantificar os custos da qualidade na ótica do processo, classificando-os como custos de conformidade e custos de não conformidade (modelo do custo do processo), o que é, no mínimo, estranho, uma vez que não parece racional gastar recursos a tratar os mesmos custos nas duas óticas referidas.

Coloca-se assim a possibilidade de desconhecimento ou confusão por parte de algumas respondentes, o que pode ser justificado pelo facto da norma NP EN ISO 9001:2008 não

obrigar expressamente as empresas com sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado a quantificarem os custos da qualidade.

Relativamente aos restantes aspetos relacionados com a gestão dos custos da qualidade – orçamentação, cálculo dos desvios, cálculo do retorno dos investimentos e recolha e comparação de indicadores da concorrência com os da empresa - uma parte significativa das empresas da amostra (entre 16,7% e 44,4%) não procede de acordo com as recomendações dos autores que pugnam pela gestão dos custos da qualidade, ao mesmo tempo que evidenciam uma visão excessiva de curto prazo.

Relativamente à utilização das ferramentas básicas da qualidade, a mais utilizada é o fluxograma, provavelmente devido à sua simplicidade e porque, tendo a maioria das empresas o seu sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado, têm necessidade de os utilizar para documentarem os seus processos, dispensando assim a utilização das demais ferramentas da qualidade, talvez por exigirem mais trabalho em equipa e conhecimentos que podem não estar ao alcance das empresas participantes.

Enuncia-se em seguida o segundo grupo de questões de investigação, relativas à variável latente “I. Sistema de Gestão da Qualidade” (SGQ) das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas:

**Que importância atribuem as PME aos benefícios do SGQ e às dificuldades na sua implementação? Como avaliam os efeitos obtidos com a implementação do SGQ? Que motivações para a certificação do SGQ?**

#### **Benefícios do sistema de gestão da qualidade**

A importância que as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas em estudo (122) atribuíram aos benefícios de um SGQ, independentemente de terem, ou não, implementado tal sistema (expectativas positivas), foi medido utilizando uma escala de 1 a 4: 1 – Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Importante; 4 – Muito importante (Tabela 15).

**Tabela 15 - Grau de importância dos benefícios do SGQ**

Grau de importância  Benefícios do SGQ	Nada importante		Pouco importante		Importante		Muito importante		Tot. Resp. válidas		Sem Resp. / Inválidas		Total	
	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Amostra	%
Maior produtividade e capacidade competitiva	1	0,8	22	18	47	38,5	49	40,2	119	97,5	3	2,5	122	100
Melhor serviço após venda	2	1,6	11	9	56	45,9	49	40,2	118	96,7	4	3,3	122	100
Maior satisfação dos clientes	1	0,8	7	5,7	37	30,3	73	59,8	118	96,7	4	3,3	122	100
Maior satisfação do pessoal	5	4,1	15	12,3	62	50,8	37	30,3	119	97,5	3	2,5	122	100
Melhor sistematização dos métodos de trabalho	2	1,6	2	1,6	48	39,3	68	55,7	120	98,4	2	1,6	122	100
Melhor imagem dos produtos/serviços	-	-	10	8,2	49	40,2	61	50	120	98,4	2	1,6	122	100
Melhor imagem externa da empresa	1	0,8	8	6,6	50	41	61	50	120	98,4	2	1,6	122	100
Melhor cultura da qualidade	2	1,6	8	6,6	70	57,4	40	32,8	120	98,4	2	1,6	122	100
Melhor partilha da informação na empresa	3	2,5	13	10,7	67	54,9	37	30,3	120	98,4	2	1,6	122	100
Reflexão/abertura da empresa à mudança	-	-	21	17,2	59	48,4	40	32,8	120	98,4	2	1,6	122	100
Redução dos custos da não qualidade	4	3,3	17	13,9	50	41	49	40,2	120	98,4	2	1,6	122	100
Maior volume de negócios	6	4,9	23	18,9	53	43,4	37	30,3	119	97,5	3	2,5	122	100
Outros	-	-	1	0,8	3	2,5	2	1,6	116	95,1	6	4,9	122	100

**Fonte:** Elaboração própria

A Tabela 15 evidencia resultados bastante positivos, já que a maioria dos respondentes, em todos os itens de resposta, considera que os benefícios do sistema de gestão da qualidade (SGQ) são importantes ou muito importantes, sustentando a afirmação de Escanciano (1998): a forte competitividade reinante no mercado mundial fez com que a qualidade se tenha convertido numa exigência de ineludível cumprimento por parte das empresas.

Os resultados obtidos para esta variável componente também estão de acordo com Sampaio (2008), o qual assevera que a implementação e certificação do SGQ, segundo a norma ISO 9001, é de extrema importância para um número significativo de organizações a nível mundial.

Olhando agora a Tabela 16, é possível ter uma ideia mais precisa da avaliação dos diversos itens que servem de base à medida da variável em apreciação.

**Tabela 16 – Estatísticas do grau de importância dos benefícios do SGQ**

Itens de resposta	Média	Desvio padrão
Maior satisfação dos clientes	3,54	0,65
Melhor sistematização dos métodos de trabalho	3,52	0,62
Melhor imagem dos produtos/serviços	3,43	0,64
Melhor imagem externa da empresa	3,43	0,66
Melhor serviço após venda	3,29	0,70
Melhor cultura da qualidade	3,23	0,65
Maior produtividade e capacidade competitiva	3,21	0,77
Redução dos custos da não qualidade	3,20	0,81
Outros	3,17	0,75
Reflexão/abertura da empresa a mudança	3,16	0,70
Melhor partilha da informação na empresa	3,15	0,71
Maior satisfação do pessoal	3,10	0,78
Maior volume de negócios	3,02	0,84
<b>IMPORTÂNCIA MÉDIA DE TODOS OS ITENS</b>	<b>3,27</b>	

Fonte: Elaboração própria

Verificou-se que a maior satisfação dos clientes é o item com melhor média (3,54). De facto, com suporte na revisão da literatura, é possível referir vários estudos, em várias regiões do mundo, que também destacam o aumento da satisfação e da confiança dos clientes como um dos principais benefícios da implementação e certificação do SGQ (e. g. Vloeberghs e Bellens, 1996; Escanciano, 1998; Beattie e Sohal, 1999; Casadesús e Giménez, 2001; Casadesús *et al.*, 2001; Gotzamani e Tsiotras, 2001; Yahya e Goh, 2001; Poksinska *et al.*, 2002; Domingues, 2003; Escanciano *et al.*, 2003; Piskar e Dolinsek, 2006; Zaramdini, 2007; Branco, 2008).

Com a segunda melhor média, vem a sistematização dos métodos de trabalho (3,52), benefício também reconhecido na literatura (Branco, 2008), juntamente com a melhoria dos procedimentos, processos e organização da empresa (e. g. Casadesús e Giménez, 2001; Casadesús *et al.*, 2001; Ofori e Gang, 2001; Yahya e Goh, 2001; Poksinska *et al.*, 2002; Domingues, 2003; Zaramdini, 2007; White *et al.*, 2009).

Por serem também profusamente referenciados por vários autores (e. g. Escanciano, 1998; Ofori e Gang, 2001; Poksinska *et al.*, 2002; Piskar e Dolinsek, 2006; Zaramdini, 2007)

merecem também alusão a melhor imagem dos produtos e serviços e a melhor imagem externa da empresa, que ficaram ambos em terceiro lugar, com média de 3,43.

Deste modo, conclui-se que as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, ao atribuírem maior importância aos quatro itens com média mais elevada, estão alinhadas com as empresas espalhadas pelas mais diversas regiões do mundo, onde os autores citados levaram a cabo os seus estudos, nomeadamente na Bélgica, Espanha, Inglaterra, Grécia, Suécia, Eslovénia, Austrália, Singapura, Malásia e Emiratos Árabes Unidos.

Todos os itens tiveram média superior a 3, sendo as médias mais baixas atribuídas ao maior volume de negócios (3,02), seguindo-se a maior satisfação do pessoal (3,10), os quais, nos estudos de Domingues (2003) e Branco (2008), respetivamente, também receberam um grau de satisfação inferior à média total das frequências.

Ainda a propósito dos benefícios do SGQ, não é possível afirmar que os efeitos positivos sejam mais satisfatórios no domínio interno (benefícios organizacionais) ou externo (benefícios de mercado), já que se dividem entre ambos. Ainda assim, os benefícios mais positivos são também os mais consensuais, centrados em torno da média, como indicam os baixos valores de desvio padrão.

### **Dificuldades na implementação do sistema de gestão da qualidade**

Passando agora à apresentação e discussão da importância que as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas atribuem às dificuldades encontradas ou esperadas (expectativas negativas) na implementação de um sistema de gestão da qualidade (SGQ), importa referir que foram também avaliadas através de uma escala de 1 a 4, igual à anterior: 1 – Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Importante; 4 – Muito importante (Tabela 17).

**Tabela 17 - Grau de importância das dificuldades na implementação do SGQ**

Grau de importância  Benefícios do SGQ	Nada importante		Pouco importante		Importante		Muito importante		Tot. Respostas válidas		Sem Resp./ /inválidas		Total	
	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Amostra	%
Falta de tempo	11	9	29	23,8	55	45,1	19	15,6	114	93,4	8	6,6	122	100
Definição na política da qualidade	17	13,9	30	24,6	48	39,3	17	13,9	112	91,8	10	8,2	122	100
Definição de responsabilidades de gestão	18	14,8	31	25,4	45	36,9	17	13,9	111	91,0	11	9,0	122	100
Planeamento da qualidade	7	5,7	18	14,8	65	53,3	22	18	112	91,8	10	8,2	122	100
Controlo de registos da qualidade	8	6,6	27	22,1	56	45,9	22	18	113	92,6	9	7,4	122	100
Cumprimento dos requisitos para o tratamento de não conformidades e ações corretivas e preventivas	8	6,6	30	24,6	45	36,9	29	23,8	112	91,8	10	8,2	122	100
Interesses divergentes dos vários departamentos	20	16,4	34	27,9	42	34,4	16	13,1	112	91,8	10	8,2	122	100
Falta de formação em qualidade	10	8,2	19	15,6	53	43,4	31	25,4	113	92,6	9	7,4	122	100
Incapacidade para aplicação de técnicas estatísticas	17	13,9	34	27,9	46	37,7	14	11,5	111	91,0	11	9	122	100
Falta de meios para implementação de oportunidades de melhoria	14	11,5	33	27	50	41	16	13,1	113	92,6	9	7,4	122	100
Compromissos entre os interesses dos clientes e os interesses da empresa	21	17,2	33	27	43	35,2	16	13,1	113	92,6	9	7,4	122	100
Resistência a mudança	10	8,2	28	23	47	38,5	28	23	113	92,6	9	7,4	122	100
Outras	2	1,6	2	1,6	2	1,6	3	2,5	9	7,4	113	92,6	122	100

**Fonte:** Elaboração própria

A Tabela 17 mostra que a maioria das empresas da amostra considera importante todas as dificuldades encontradas ou esperadas na implementação do sistema de gestão da qualidade, dando razão a Domingues (2003), quando enfatiza que a certificação exige notório esforço organizacional, obrigando a repensar e a dar nova ordem às formas de ver a empresa e aos modos de fazer a qualidade. Por isso - refere este autor - implementar um sistema de gestão da qualidade não é tarefa fácil, nem rápida.

As estatísticas das dificuldades na implementação do sistema de gestão da qualidade (SGQ) dão uma panorâmica mais clara dos resultados (Tabela 18).

**Tabela 18 – Estatísticas do grau de importância das dificuldades**

Itens de resposta	Média	Desvio padrão
Falta de formação em qualidade	2,93	0,95
Planeamento da qualidade	2,91	0,78
Cumprimento dos requisitos para o tratamento de não conformidades e ações corretivas e preventivas	2,85	0,89
Resistência a mudança	2,82	0,91
Controlo de registos da qualidade	2,81	0,83
Falta de tempo	2,72	0,86
Outras	2,67	1,2
Falta de meios para implementação de oportunidades de melhoria	2,60	0,88
Definição na política da qualidade	2,58	0,93
Definição de responsabilidades de gestão	2,55	0,94
Incapacidade para aplicação de técnicas estatísticas	2,51	0,90
Interesses divergentes dos vários departamentos	2,48	0,95
Compromissos entre os interesses dos clientes e os interesses da empresa	2,48	0,96
<b>IMPORTÂNCIA MÉDIA DE TODOS OS ITENS</b>	<b>2,69</b>	

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à intensidade das dificuldades na implementação do sistema de gestão da qualidade (SGQ), as conclusões do presente estudo nem sempre são convergentes com o referencial teórico que lhe serve de suporte.

A dificuldade com maior média (2,93) foi a falta de formação em qualidade, causa que não ocupa lugar cimeiro em nenhum dos estudos consultados. No estudo de Domingues (2003), numa escala de 0 (importância nula) a 5 (importância máxima), a falta de formação ficou-se pelos 2,5. Também na investigação de Branco (2008), este item quedou-se abaixo da média (ainda que ligeiramente) de todos os aspetos avaliados.

A falta de formação remete para a opinião de Mattos e Toledo (1998) que, embora expendida em contexto diferente, não custa partilhar. Confrontados com resultados que apontavam falta de conhecimentos para a implementação de sistemas de custos da qualidade, consideraram que as alegadas dificuldades eram pouco sustentáveis, porquanto já haviam experiências de implementação suficientes e bastante material bibliográfico para que as empresas realmente interessadas pudessem aprender, entendimento que pode ser aplicável à arguida falta de formação.

Aliás, o item falta de formação, apesar de ter a maior média, não é consensual, como atesta um dos valores mais elevados do desvio padrão (0,95).

Relativamente aos aspetos com a segunda e terceira maiores médias - planeamento da qualidade (2,91) e cumprimento dos requisitos para tratamento de não conformidades e ações corretivas e preventivas (2,85) – existe convergência com a literatura portuguesa consultada. Numa investigação levada a efeito por Domingues (2003), estes dois fatores de dificuldade também mereceram assinalável intensidade. Segundo afirma, o primeiro exige boa vontade de todos para evitar a falta de qualidade e a atenção quase permanente para interpretar e deliberar; já o segundo exige muita deliberação e interpretação, para prever e definir as ações de produção e de gestão do processo.

Também no estudo de Branco (2008), a dificuldade na implementação dos requisitos relativos a tratamento de não conformidades e ações corretivas e prevenidas foi a segunda dificuldade apontada pelos participantes.

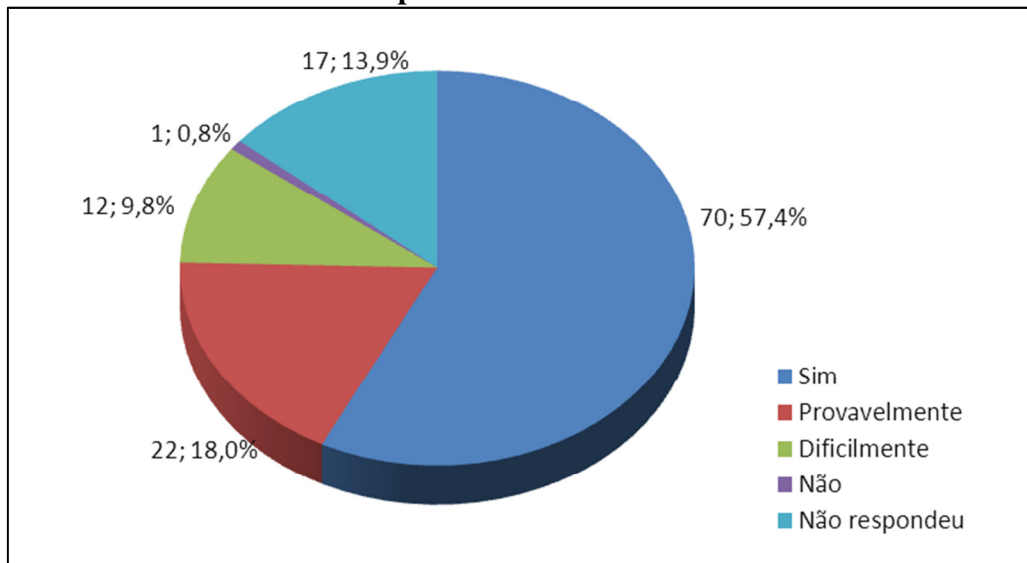
No que tange às investigações levadas a cabo no estrangeiro, nalguns países acima referidos no âmbito dos benefícios do sistemas de gestão da qualidade (SGQ), não deixando de identificar obstáculos como a implementação das ações corretivas e preventivas (Yahya e Goh, 2001), as principais dificuldades enumeradas prendiam-se principalmente com a falta de tempo, o custo elevado ou escassez de recursos e com a complexidade da documentação, embora este último problema tenha sido substancialmente atenuado com as duas últimas revisões da norma ISO 9001, nos anos 2000 e 2008 (Vloeberghs e Bellens, 1996; Escanciano, 1998; Ofori & Gang, 2001; Tarí, 2001; Poksinska *et al.*, 2002, 2006; Lundmark e Westelius, 2006; Sing e Sareen, 2006; Boiral e Roy, 2007; Karipidis *et al.*, 2009; White *et al.*, 2009).

Por último, no que respeita às dificuldades na implementação do SGQ, é de realçar que todos os itens tiveram média inferior a 3 e que a média de todos os aspetos avaliados foi 2,69.

Tendo em conta o binómio dificuldades / benefícios do SGQ, 70 empresas (57,4%), se fossem chamadas a pronunciar-se, decidiriam, ou voltariam a decidir implementar um SGQ, 22 (18%) fá-lo-iam provavelmente, 12 (9,8%) dificilmente o fariam e apenas 1 (0,8%), decididamente, não, como ilustra o Gráfico 10.



**Gráfico 10 – Decisão das empresas**



**Fonte:** Elaboração própria

Estas conclusões são compatíveis com o estudo de Domingues (2003), cujos inquiridos, colocados perante a possibilidade de serem chamados a aconselhar um empresário de uma pequena e média empresa (PME), 46% dir-lhe-ia que a certificação do SGQ lhe traria muitas vantagens e 25% aconselharia a desenvolver um modelo de gestão a partir da respetiva norma. Apenas 4% aconselharia a certificação apenas quando os clientes o exigissem (motivação externa).

### **Epítome**

A maioria dos respondentes, em todos os itens de resposta, considera que os benefícios do SGQ são importantes ou muito importantes. Verificou-se também que a maior satisfação dos clientes é o item com melhor média, de acordo com larga gama de estudos, em várias regiões do mundo.

Quanto à intensidade das dificuldades encontradas ou esperadas na implementação de um sistema de gestão da qualidade (SGQ), as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas consideram importantes todos os itens de resposta, perceção apoiada pelo reconhecimento na literatura de que a implementação de um SGQ exige notório esforço das empresas, não sendo tarefa simples nem rápida (Domingues, 2003).

Todavia, no que respeita às dificuldades na implementação do SGQ, o destaque que as PME da amostra deram à falta de formação, item com maior grau de dificuldade (maior média) não

tem paralelo na bibliografia consultada, sendo, por isso, pouco sustentável, desde logo porque, aplicando ao caso o entendimento de Mattos e Toledo (1998), já existem ofertas de formação, experiências de implementação e material bibliográfico suficientes para que as empresas, realmente interessadas, ultrapassem esta alegada dificuldade com facilidade.

A segunda maior dificuldade das empresas refere-se ao planeamento da qualidade, confirmando a visão excessiva de curto prazo, identificada por Oliveira e Salles (2002) e aversão ao planeamento estratégico, referido por Robinson e Pearce (1984), entraves de monta para a preparação do futuro.

Apesar da importância significativa que as PME atribuíram às dificuldades sentidas ou esperadas na implementação do SGQ, todos os itens tiveram média inferior a 3 e a maioria das empresas respondentes (70; 57,4%) decidir-se-ia pela implementação, se confrontada com a decisão de implementar um SGQ ou, no caso das empresas com SGQ já certificados, com a possibilidade de voltar a fazê-lo. Apenas uma empresa (0,8%) respondeu não.

### **Efeitos na implementação de um SGQ**

Em seguida são apresentados e discutidos os resultados relativos à forma como as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, com um SGQ implementado, percecionam os seus efeitos.

Às pequenas e médias empresas (PME) da amostra com um sistema de gestão da qualidade (SGQ) implementado (90; 73,8% das 122 PME que compõem a amostra), foi perguntado se já tinha avaliado o seu SGQ e, neste caso, para indicarem os efeitos obtidos. Destas 90 empresas, 89 (98,8%) responderam que já tinham efetuado a avaliação do seu SGQ e apenas 1 (1,2%) respondeu que não.

Para esta elevada taxa de respostas afirmativas, pode contribuir o facto da revisão do sistema de gestão da qualidade pela gestão ser um requisito obrigatório da norma NP EN ISO 9001:2008.

A perceção dos efeitos identificados pelas empresas que já efetuaram a avaliação do seu SGQ foi medida através de uma escala de 1 a 5: 1 – Muito negativos; 2 – Negativos; 3 – Nulos; 4 – Positivos; 5 – Muito positivos.

---

Uma primeira abordagem aos resultados obtidos pode ser efetuada com o auxílio da Tabela 19.

**Tabela 19 - Efeitos obtidos com o sistema de gestão da qualidade (SGQ)**

Efeitos obtidos  Itens de avaliação do SGQ	Muito Negativos		Negativos		Nulos		Positivos		Muito Positivos		Tot. Resp. válidas		Sem Resp. / /Inválidas		Total	
	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Respondentes	%
Produtividade /competitividade	-	-	1	0,01	7	0,08	62	0,69	14	0,16	84	0,93	5	0,06	89	100
Serviço após venda	-	-	1	0,01	6	0,07	56	0,62	23	0,26	86	0,96	3	0,03	89	100
Satisfação dos clientes	-	-	-	-	1	0,01	54	0,60	33	0,37	88	0,98	1	0,01	89	100
Satisfação do pessoal			2	0,02	19	0,21	44	0,49	20	0,22	85	0,94	4	0,04	89	100
Sistematização dos métodos de trabalho	-	-	-	-	5	0,06	52	0,58	31	0,34	88	0,98	1	0,01	89	100
Imagem dos produtos/serviços	-	-	-	-	14	0,16	44	0,49	29	0,32	87	0,97	2	0,02	89	100
Imagem externa da empresa	-	-	1	0,01	6	0,07	47	0,52	32	0,36	86	0,96	3	0,03	89	100
Cultura da qualidade	-	-	-	-	13	0,14	52	0,58	22	0,24	87	0,97	2	0,02	89	100
Partilha da informação na empresa	-	-	-	-	11	0,12	59	0,66	16	0,18	86	0,96	3	0,03	89	100
Reflexão/abertura a mudança	-	-	-	-	18	0,20	54	0,60	14	0,16	86	0,96	3	0,03	89	100
Custos da não qualidade	-	-	2	0,02	19	0,21	50	0,56	9	0,10	80	0,89	9	0,10	89	100
Volume de negócios	-	-	-	-	25	0,28	44	0,49	15	0,17	84	0,93	5	0,06	89	100
Outros	-	-	-	-	-	-	1	0,01	1	0,01	2	0,02	87	0,97	89	100

**Fonte:** Elaboração própria

Da análise da Tabela 19 resulta imediatamente que todos os itens de resposta, sobre os quais se pronunciaram a quase totalidade das 90 empresas (entre 93 e 98%, descontando o item residual “Outros”), mereceram apreciação positiva e muito positiva por parte das empresas participantes. Registe-se também que, em caso algum, os efeitos do SGQ foram considerados “muito negativos” e os “negativos” são praticamente insignificantes.

Na Tabela 20 são evidenciadas as estatísticas dos efeitos obtidos com o sistema de gestão da qualidade (SGQ) das empresas que já efetuaram a sua avaliação. Desta estatística, foi omitido o item residual “Outros”, o qual teve a média mais elevada (4,5), mas que foi objeto apenas de duas respostas. Assim, a importância média de todos os itens pode considerar-se uma “média aparada”.

Esta opção é, em parte (porque não foi excluído qualquer valor extremo inferior), legitimada por Coelho *et al.* (2008), ao admitirem, para cálculo da média, a eliminação de uma certa percentagem de valores extremos inferiores e superiores, o que pode ser particularmente útil quando a distribuição da variável contém valores extremos atípicos.

Assim, a importância média de todos os itens deixou de ser 4,12 para passar a ser 4,09 (média aparada no limite superior).

**Tabela 20 – Estatísticas dos efeitos obtidos com o SGQ**

Itens de resposta	Média	Desvio padrão
Satisfação dos clientes	4,36	0,50
Sistematização dos métodos de trabalho	4,30	0,57
Imagem externa da empresa	4,28	0,64
Serviço após venda	4,17	0,60
Imagem dos produtos/serviços	4,17	0,69
Cultura da qualidade	4,10	0,63
Produtividade /competitividade	4,06	0,55
Partilha da informação na empresa	4,06	0,56
Satisfação do pessoal	3,96	0,75
Reflexão/abertura a mudança	3,95	0,61
Volume de negócios	3,88	0,68
Custos da não qualidade	3,83	0,65
<b>IMPORTÂNCIA MÉDIA DE TODOS OS ITENS</b>	<b>4,09</b>	

**Fonte:** Elaboração própria

Como a Tabela 19 já deixou antever, a importância média de todos os itens é de 4,09, valor do qual nenhuma das médias se afasta significativamente, o que se afigura muito positivo.

Os dois efeitos com maior média foram a satisfação dos clientes (4,36) e a sistematização dos métodos de trabalho (4,30), em perfeita sintonia com o grau de importância que as PME atribuíram ao sistema de gestão da qualidade (SGQ).

A este propósito, destaca-se que os cinco efeitos obtidos mais intensos (com média mais elevada) do SGQ - satisfação dos clientes (4,36), sistematização dos métodos de trabalho (4,30), imagem externa da empresa (4,28), serviço após venda (4,17) e imagem dos produtos e

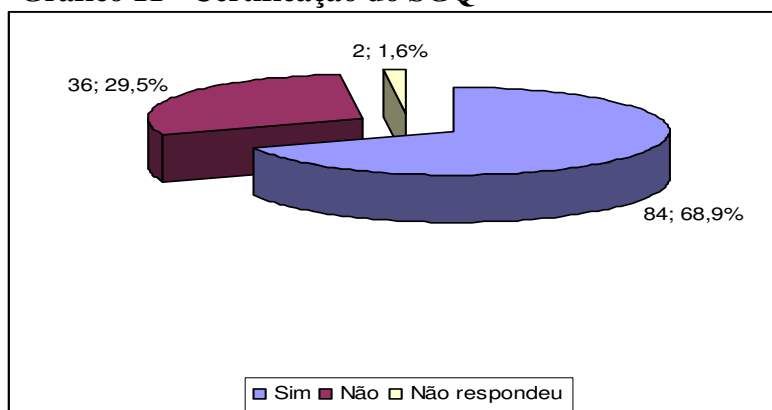
serviços (igualmente com média de 4,17) – são também os cinco benefícios do SGQ aos quais as PME atribuíram maior importância.

Com base no referencial teórico, é seguro afirmar que os resultados obtidos são coincidentes com vasto número de estudos, nacionais, mas sobretudo internacionais, que abordam os benefícios da qualidade (e. g. Vloeberghs e Bellens, 1996; Escanciano, 1998; Beattie e Sohal, 1999; Casadesús e Giménez, 2001; Casadesús *et al.*, 2001; Gotzamani e Tsiotras, 2001; Ofori & Gang, 2001; Yahya e Goh, 2001; Poksinska *et al.*, 2002; Domingues, 2003; Escanciano *et al.*, 2003; Lundmark e Westelius, 2006; Piskar e Dolinsek, 2006; Sing e Sareen, 2006; Zaramdini, 2007; Zeng e Tian, 2007; Branco, 2008; Karipidis *et al.*, 2009; Moldashev, 2009; White *et al.*, 2009; Ali e Rahmat, 2010; Gotzamani, 2010).

### **Motivações para a certificação do sistema de gestão da qualidade**

Para avaliar as motivações das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas para certificarem o seu sistema de gestão da qualidade (SGQ), começaram por ser perguntadas sobre se eram detentoras de algum certificado. Das 122 participantes, 84 (68,9%) responderam que sim, 36 (29,5%) responderam que não e apenas duas empresas (1,6%) não responderam, como melhor se pode verificar com a ajuda do Gráfico 11.

**Gráfico 11 - Certificação do SGQ**



Fonte: Elaboração própria

Uma vez que das 122 empresas da amostra, 90 (73,8%) declararam que dispunham de um sistema de gestão da qualidade (SGQ), perante a existência de 84 entidades com SGQ certificado, pode concluir-se que apenas seis não tinham certificado.

Relativamente às empresas que informaram que o seu SGQ estava certificado, procurou saber-se quais as razões que motivaram as empresas para a certificação e qual o grau de importância de cada uma delas, medido numa escala de 1 a 4: 1 – Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Importante; 4 – Muito importante.

Os dados recolhidos estão sumariados na Tabela 21.

**Tabela 21 - Razões (motivações) para a certificação do SGQ**

Razões para Certificação do SGQ	Nada importante		Pouco importante		Importante		Muito importante		Tot. Resp. válidas		Sem Resp. / /Inválidas		Total	
	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Frequências	%	Respondentes	%
Garantir o compromisso com a qualidade	-	-	4	3,3	43	35,2	36	29,5	83	0,99	1	0,01	84	100
Oportunidade para utilizar as ferramentas para a melhoria contínua	-	-	8	6,6	38	31,1	37	30,3	83	0,99	1	0,01	84	100
Melhoria do desempenho organizacional	-	-	6	4,9	30	24,6	47	38,5	83	0,99	1	0,01	84	100
Pressões do mercado	8	6,6	17	13,9	33	27,0	25	20,5	83	0,99	1	0,01	84	100
Certificação da concorrência	11	9,0	22	18,0	32	26,2	18	14,8	83	0,99	1	0,01	84	100
Promover a imagem externa da empresa	1	0,8	3	2,5	47	38,5	32	26,2	83	0,99	1	0,01	84	100
Motivar o pessoal	3	2,5	20	16,4	43	35,2	17	13,9	83	0,99	1	0,01	84	100
Aproveitar subsídios estatais	40	32,8	29	23,8	10	8,2	4	3,3	83	0,99	1	0,01	84	100
Fidelizar os clientes	2	1,6	11	9,0	29	23,8	41	33,6	83	0,99	1	0,01	84	100
Angariar clientes mais exigentes	3	2,5	5	4,1	26	21,3	49	40,2	83	0,99	1	0,01	84	100
Outras	-	-	1	0,8	2	1,6	1	0,1	4	0,05	80	0,95	84	100

**Fonte:** Elaboração própria

Extensa maioria das empresas considera que a (quase) totalidade das opções de resposta são motivos importantes ou muito importantes para avançar para a certificação do SGQ. A exceção vai para o aproveitamento dos subsídios estatais que 40 empresas (32,8%) consideram nada importantes e 29 (23,8%) entende, também, que os subsídios são pouco importantes para influenciar decisões de investimento em qualidade, o que se considera um bom princípio: não fazer depender a viabilidade de um investimento de subsídios do Estado, uma vez que, em condições normais, a expectativa é que a atividade continue depois de extintos os seus efeitos. Caso estes sejam determinantes, logo que cessem, a atividade terá, necessariamente, que cessar também.

Na Tabela 22, apresentam-se as estatísticas das motivações para a certificação do sistema de gestão da qualidade, pelas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas da amostra.

**Tabela 22 – Estatísticas das motivações para a certificação do SGQ**

Itens de resposta	Média	Desvio padrão
Melhoria do desempenho organizacional	3,49	0,65
Angariar clientes mais exigentes	3,46	0,77
Garantir o compromisso com a qualidade	3,39	0,58
Oportunidade para utilizar ferramentas para a melhoria contínua	3,35	0,65
Promover a imagem externa da empresa	3,33	0,61
Fidelizar os clientes	3,31	0,80
Outras	3,00	0,82
Pressões do mercado	2,90	0,95
Motivar o pessoal	2,89	0,77
Certificação da concorrência	2,69	0,96
Aproveitar subsídios estatais	1,73	0,86
<b>IMPORTÂNCIA MÉDIA DE TODOS OS ITENS</b>	<b>3,05</b>	

Fonte: Elaboração própria

A motivação com melhor média foi a melhoria do desempenho organizacional (3,49), seguida da vontade de angariar clientes mais exigentes (3,46) e de garantir o compromisso com a qualidade (3,39).

De facto, a eficiência aparenta estar na primeira linha das preocupações das PME. As mais altas expectativas das empresas relativamente aos benefícios da qualidade - satisfação dos clientes e sistematização dos métodos de trabalho – parecem ter sido concretizadas, uma vez que coincidem com os efeitos mais positivos (com maior média) do SGQ. Estes resultados, remetem-nos para dois importantes princípios da gestão da qualidade: satisfação do cliente e melhoria contínua, os quais as empresas da amostra parecem ter acolhido, sobretudo se se considerar que a maior motivação das PME da amostra para certificarem o seu SGQ é a melhoria do desempenho organizacional.

No entanto, as motivações externas, tais como angariar clientes mais exigentes (3,46), promover a imagem da empresa (3,33) e fidelizar os clientes (3,31), também estão bem

presentes, embora menos intensamente mas, ainda assim, com motivações superiores à média total das frequências (3,05).

Também no que às motivações para a certificação diz respeito, os resultados obtidos no presente estudo empírico estão em linha com a bibliografia consultada, designadamente Vloeberghs e Bellens (1996), Escanciano (1998), Poksinska *et al.* (2002), Domingues (2003), Escanciano *et al.* (2003), Llopis e Tarí (2003), Beattie e Sohal (1999), Ofori & Gang (2001), Poksinska *et al.* (2006), Zaramdini (2007), Branco (2008), Moldashev (2009) e White *et al.* (2009).

### **Epítome**

Em relação aos efeitos obtidos pelas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas com a implementação do sistema de gestão da qualidade (SGQ), todos os itens de resposta mereceram nota positiva e muito positiva. Em nenhum caso os efeitos do SGQ foram considerados “muito negativos” e os “negativos” têm uma expressão muito residual.

Ainda no que concerne aos efeitos obtidos com o SGQ, realça-se que os cinco mais intensos são também os cinco benefícios do SGQ que as PME consideram mais importantes, destacando-se a satisfação do cliente e a melhor sistematização dos métodos de trabalho.

No tocante às motivações para a certificação do SGQ, extensa maioria das PME considera que, excepcionando o aproveitamento de subsídios estatais, todas as opções de resposta são importantes ou muito importantes para avançar para a certificação do SGQ.

A motivação com melhor média foi a melhoria do desempenho organizacional o que, aliado à importância dada pelas PME à satisfação do cliente e à melhor sistematização dos métodos de trabalho, pode significar saudáveis preocupações com a eficiência, sem a qual as organizações já não podem ser competitivas.

Em seguida, enuncia-se o terceiro e último grupo de questões inseridas no instrumento de recolha de dados, para medir a variável latente “I. Sistema de gestão da qualidade” (SGQ) das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas.

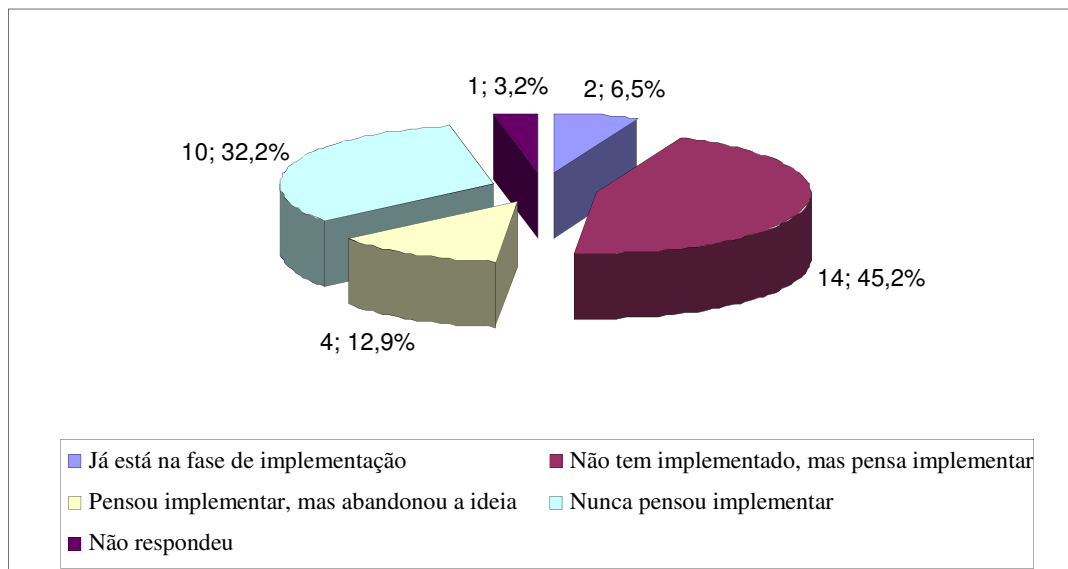


**Qual a atitude das pequenas e médias empresas portuguesas que não dispõem de sistema de gestão da qualidade, face à possibilidade de o implementarem? E qual a postura das que não o têm certificado, face à possibilidade de o certificarem?**

**Atitude das empresas da amostra, perante a possibilidade de implementarem um sistema de gestão da qualidade**

A atitude das 31 empresas (25,4% das 122 respondentes) que não dispõem de um sistema de gestão da qualidade (SGQ), quando confrontadas com a possibilidade de o implementarem, está representada no Gráfico 12.

**Gráfico 12 – Atitude das PME face à possibilidade de implementarem um SGQ**



**Fonte:** Elaboração própria

Conforme se verifica no Gráfico 12, 14 empresas (45,2%) (cerca de metade das 31 empresas deste grupo), não têm o SGQ implementado mas pensam implementá-lo; 10 (32,2%) nunca pensaram implementá-lo; quatro (12,9%) pensaram implementar mas abandonaram a ideia, enquanto apenas duas (6,5%) já o estão a implementar. Uma empresa (3,2%) não respondeu.

Reveste-se de especial importância saber por que é que 14 empresas (10 que nunca pensaram implementar e quatro que abandonaram a ideia) andam arredadas da implementação de um SGQ e se as causas que as desmotivam (também referidas como obstáculos, dificuldades, barreiras) têm suporte na literatura.

As razões (não exclusivas) pelas quais as quatro empresas (12,9%) que pensaram implementar um sistema de gestão da qualidade (SGQ) abandonaram a ideia, estão contidas na Tabela 23.

**Tabela 23 – Razões pelas quais as PME desistiram de implementar um SGQ**

Pensou implementar, mas abandonou a ideia	Não se aplica à empresa	Desconhece os benefícios	Não sente necessidade	É difícil de implementar	Não produz resultados imediatos	Incerteza na recuperação do investimento	Qualidade certificada é mais cara	Outra razão
Sim	-	-	-	1	1	2	-	2
Não	4	4	4	3	3	2	4	2
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>

**Fonte:** Elaboração própria

A Tabela 23 evidencia que nenhuma empresa desistiu da implementação do SGQ por entender que o SGQ não se aplica à sua situação concreta. Se assim acontecesse, estar-se-ia perante uma visão profundamente errada, porquanto a norma NP EN ISO 9001:2008 refere claramente que todos os seus requisitos são genéricos, para que sejam aplicáveis a todas as organizações, independentemente do tipo, dimensão e produto<sup>5</sup> que proporcionam.

Também nenhuma empresa deixou de implementar o SGQ com base no “mito” de que “melhor qualidade tem forçosamente que custar mais” convicção que Pires (2007:25) desmistifica.

As razões ficaram a dever-se a motivos já catalogados - dificuldades na implementação, ausência de resultados imediatos e incerteza na recuperação do investimento - que podem ser encontradas na literatura de autores portugueses e estrangeiros, designadamente Lundmark e Westelius (2006), Boyral e Roy (2007), Pires, (2007), Branco (2008), Karipidis *et al.* (2009) e Gatzamani (2010).

Para apreender os motivos pelos quais as 10 (32,2%) empresas nunca pensaram implementar um SGQ, apresenta-se a Tabela 24.

**Tabela 24 – Razões pelas quais as PME nunca pensaram implementar um SGQ**

Nunca pensou implementar	Não se aplica à empresa	Desconhece os benefícios	Não sente necessidade	É difícil de implementar	Não produz resultados imediatos	Incerteza na recuperação do investimento	Qualidade certificada é mais cara	Outra razão
Sim	2	3	6	3	1	2	1	1
Não	8	7	4	7	9	8	9	9
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>

**Fonte:** Elaboração própria

<sup>5</sup> A norma NP EM ISO 9001:2008 esclarece que o termo “produto” pode também significar serviço.

Conforme se verifica na Tabela 24, foram várias as razões (não exclusivas) pelas quais as empresas que não dispunham de um SGQ nunca pensaram implementá-lo: ausência de necessidade foi causa apontada por seis empresas; o desconhecimento dos benefícios e dificuldades na implementação, foram indicadas por três empresas; inaplicabilidade à empresa, e incerteza na recuperação do investimento foram igualmente referidas duas vezes; falta de resultados imediatos, convicção de que a qualidade certificada é mais cara e outra razão não especificada, foram apontadas uma vez.

A inaplicabilidade à empresa é uma razão invocada por duas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas ao arrepio da norma NP EN ISO 9001:2008 e de vários autores (e. g. Domingues, 2003; Marimon *et al.*, 2005), os quais referem que a norma pode ser aplicada a qualquer organização, independentemente da sua dimensão e setor de atividade.

O desconhecimento dos benefícios e a ausência de necessidade de implantar o SGQ, podem estar diretamente relacionados com as dificuldades em entender os fundamentos da gestão da qualidade e as respetivas normas (Poksinska *et al.*, 2006; Lundmark e Westelius, 2006; Gotzamani, 2010), uma vez que, em princípio, ninguém pode querer adotar algo que não conhece, sendo também frequente a rejeição do que se conhece mal, principalmente as PME, pouco criativas, habituadas a conviver com um modelo de gestão tradicional e centrado no curto prazo (Oliveira e Salles, 2002 *apud* Cher, 1990).

Relativamente às dificuldades de implementação, Domingues (2003:32) reconhece-as claramente ao assegurar que “implementar um sistema da qualidade não é tarefa fácil nem rápida”.

Quanto à ausência de resultados imediatos, é uma dificuldade reconhecida, designadamente, por Shank (1997), o qual advoga que os gastos em prevenção não produzem ganhos imediatos nas outras categorias de custos, mas os resultados refletem-se por vários anos, o que pode conduzir a um certo nível de incerteza na recuperação do investimento. Não implementar um SGQ, trata-se, a final, de uma opção das PME, relacionada com as suas políticas de investimento e da qualidade, o que, naturalmente, envolve um certo grau de incerteza que as pode desmotivar, sobretudo num clima de retração económica.

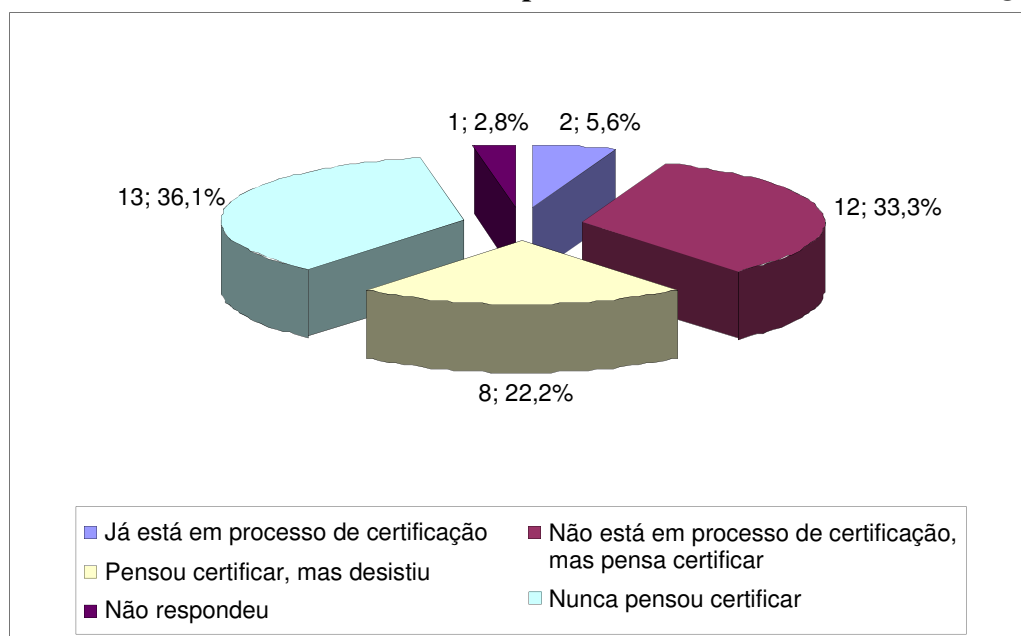
Também o mito de que a qualidade certificada é mais cara é desmentido por inúmeros autores de língua portuguesa (e. g. Carvalho *et al.*, 2006; António e Teixeira, 2007; Capricho e Lopes, 2007; Pires, 2007; Branco, 2008).

Sobre este aspeto, também Pires (2007) refere que a qualidade é um recurso tão poderoso para alcançar uma posição competitiva (satisfação do cliente a baixo custo) que é por vezes difícil compreender que esteja a ser tão pouco usada. E acrescenta a seguinte metáfora: é como estar a comer com as mãos, quando temos disponíveis ferramentas apropriadas como a colher e o garfo.

### **Atitude das empresas da amostra, perante a possibilidade de certificarem o sistema de gestão da qualidade**

A posição das empresas da amostra sem sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado (36), face à possibilidade de o certificarem, foi avaliada segundo critérios semelhantes, sendo que uma não respondeu. No Gráfico 13, expõe-se o intuito das empresas respondentes, quando confrontadas com tal hipótese.

**Gráfico 13 – Atitude das PME face à possibilidade de certificarem o SGQ**



**Fonte:** Elaboração própria

Como se extrai do Gráfico 13, das 36 empresas que declararam não dispor de um sistema de gestão qualidade (SGQ) certificado, 35 (97,2%) pronunciara-se sobre as suas intenções. Apenas uma (2,8%) não respondeu. Das 35 respondentes, duas empresas (5,6%) já estavam

em processo de certificação; 12 (33,33%), não estavam em processo de certificação mas pensavam certificar; oito (22%) pensavam certificar mas abandonaram a ideia e 13 (36,1%) nunca pensaram certificar o SGQ.

As razões pelas quais as oito empresas que pensaram certificar o seu sistema de gestão da qualidade (SGQ) abandonaram a ideia, estão inseridas na Tabela 25.

**Tabela 25 – Razões pelas quais as PME desistiram de certificar o SGQ**

Pensou certificar, mas abandonou a ideia	Não se aplica à empresa	Desconhece os benefícios	Não sente necessidade	É difícil cumprir os requisitos	Não produz resultados imediatos	Incerteza na recuperação do investimento	Qualidade certificada é mais cara	Outra razão
Sim	1	-	-	3	2	1	3	4
Não	7	8	8	5	6	7	5	4
S/ resposta / Inválida	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>

Fonte: Elaboração própria

A dificuldade no cumprimento dos requisitos da qualidade foi referida por três entidades, tal como a crença de que a qualidade certificada é mais cara. Por sua vez, a ausência de resultados imediatos foi referida duas vezes, enquanto a inaplicabilidade à empresa e a incerteza na recuperação do investimento mereceram apenas uma resposta. Quatro empresas apontaram outra razão não especificada (Tabela 25).

No concernente às 13 empresas que nunca pensaram em certificar um sistema de gestão da qualidade (SGQ), a Tabela 26 resume os dados obtidos.

**Tabela 26 – Razões pelas quais as PME nunca pensaram certificar o SGQ**

Nunca pensou certificar	Não se aplica à empresa	Desconhece os benefícios	Não sente necessidade	É difícil cumprir os requisitos	Não produz resultados imediatos	Incerteza na recuperação do investimento	Qualidade certificada é mais cara	Outra razão
Sim	2	4	8	5	2	3	3	1
Não	10	8	4	7	10	9	9	11
S/ resposta /Inválida	1	1	1	1	1	1	1	1
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>13</b>

Fonte: Elaboração própria

Analisando a Tabela 26, verifica-se que a ausência de necessidade foi referida por oito empresas; a dificuldade em cumprir os requisitos por cinco; desconhecimento dos benefícios foi razão apontada por quatro empresas; a incerteza na recuperação do investimento foi indicada por três, tal como a ideia de que a qualidade certificada é mais cara, enquanto duas

empresas referiram a inaplicabilidade do SGQ à empresa e o facto de não gerar resultados imediatos.

Analisando as Tabelas 25 e 26, relativamente às razões que se prendem com a inadequação do sistema de gestão da qualidade (SGQ) à empresa, conforme já se referiu, tais motivos não são reconhecidos, quer pela norma NP EN ISO 9001:2008, quer pela literatura (Marimon *et al.*, 2005; Ali e Ramhat, 2010), o que leva a concluir que algumas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas estão equivocadas, quanto este aspeto.

Outro obstáculo à certificação do SGQ está direccionado ao desconhecimento dos benefícios, por parte das PME, algumas das quais, provavelmente como consequência, também não sentem necessidade de certificar o SGQ. O desconhecimento ou falta de experiência também foram encontrados, nomeadamente, nos estudos de Escanciano (2002), Poksinska *et al.* (2006), Lundmark e Westelius (2006) e Gotzamani (2010) e podem estar estreitamente ligado à dificuldade em cumprir os requisitos do referencial aplicável.

Também a convicção de que a qualidade certificada é mais cara constitui outra barreira à certificação. É certo que a escassez de recursos, em geral, e o custo elevado, em particular, são bastante referenciados pela literatura (e. g Vloeberghs e Bellens, 1996; Escanciano, 1998; Ofori & Gang, 2001; Sing e Sareen, 2006; Boiral e Roy, 2007; White *et al.*, 2009).

O termo “custo” é referido indiscriminadamente, quer para os custos da baixa qualidade, quer para os custos de obtenção da qualidade, quando os últimos são, em bom rigor, “investimento” (Carvalho *et al.*, 2007), embora não recuperável no curto prazo (Shank, 1997), que pode estar diretamente relacionado com outro obstáculo à certificação: a incerteza na recuperação do investimento.

No entanto, Sansalvador e Cavero (2005) afirmam perentoriamente que qualidade não é custo. Qualidade significa, poupança e rendibilidade, sob todos os pontos de vista. Ou, mais simplesmente, invocando Crosby (1979), “*Quality is free*”.

Naturalmente, se as motivações para a implementação do SGQ forem, principalmente, de natureza interna (Quadro 10), a certificação do SGQ pode ser dispensada, desde logo porque, segundo Escanciano (2002), a implementação de um SGQ e a sua certificação são duas etapas

diferenciadas para assegurar a qualidade, destinando-se a segunda somente a superar a avaliação por um organismo acreditado para tal, donde se pode concluir que certificação do SGQ não é sinónimo de qualidade.

### **Epítome**

Cerca de metade das empresas que não têm o SGQ implementado pensam implementá-lo. O escasso número de empresas que pensaram implementar o SGQ mas abandonaram a ideia, fizeram-no por motivos encontrados na bibliografia consultada - dificuldades na implementação, ausência de resultados imediatos e incerteza na recuperação do investimento.

As razões pelas quais as empresas que não dispunham de um SGQ nunca pensaram implementá-lo, enferma de um equívoco. A inaplicabilidade à empresa é uma razão em desacordo com a norma NP EN ISO 9001:2008 e com vários autores (e. g. Domingues, 2003; Marimon *et al.*, 2005), os quais referem que a norma pode ser aplicada a qualquer organização, independentemente da sua dimensão e setor de atividade.

O desconhecimento dos benefícios e a ausência de necessidade de implantar o SGQ, podem estar diretamente relacionados com as dificuldades em entender os fundamentos da gestão da qualidade e as respetivas normas, razões também identificadas na literatura da especialidade.

Quanto à ausência de resultados imediatos, é uma dificuldade reconhecida, designadamente, por Shank (1997). Também o mito de que a qualidade certificada é mais cara, não tem acolhimento na literatura pertinente.

O posicionamento de um reduzido número de pequenas e médias empresas (PME) portuguesas que não dispõem de um sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado e que nunca pensaram certifica-lo, relativamente à possibilidade de o implementarem e certificarem, padece do mesmo equívoco acima referido, a propósito da implementação.

Uma parte significativa deste grupo de PME também revela ignorância dos aspetos relativos à qualidade, porquanto não conhece os benefícios, não sente necessidade de implementar / certificar o SGQ e acredita que produzir bens e serviços com qualidade é mais caro, contrariando a tendência observada na bibliografia consultada.

Também a expectativa de resultados imediatos e a incerteza na recuperação do investimento constituem barreiras à implementação e certificação dos SGQ nas PME portuguesas.

Por último, algumas PME com opinião formada, referem que o SGQ é difícil de implementar e os requisitos difíceis de cumprir, obstáculos largamente reconhecidos na literatura da especialidade.

Continuando, apresenta-se a seguir os resultados obtidos, relativamente à variável latente “II. Sistema de contabilidade”.

#### **4.2.2. Sistema de contabilidade**

A variável latente “sistema de contabilidade” das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas foi medida através de duas questões inseridas no instrumento de recolha de dados:

**Para que serve o sistema de contabilidade das pequenas e médias empresas portuguesas? O sistema de contabilidade das pequenas e médias empresas portuguesas contribui para a gestão dos custos da qualidade?**

#### **A importância da informação contabilística**

A primeira questão tinha por objetivo averiguar para que fins servem os sistemas de contabilidade das PME e qual o grau de importância que os participantes atribuem a cada finalidade (itens de resposta), medido numa escala de 1 a 4: 1 Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Importante; 4 – Muito importante (Tabela 27).



**Tabela 27 – Intensidade dos fins para que serve a contabilidade das PME**

Fins para que serve a contabilidade	Nada importante		Pouco importante		Importante		Muito importante		Respostas válidas		Sem Resp./ /inválidas		Total	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%	Amostra	%
Cumprir as obrigações fiscais e outras exigências legais	1	0,8	3	2,5	34	27,9	76	62,3	114	93,4	8	6,6	122	100
Controlar as relações com terceiros, as variações no património e apurar os resultados	2	1,6	6	4,9	44	36,1	61	50	113	92,6	9	7,4	122	100
Apurar e controlar os custos de produção de bens e serviços	10	8,2	3	2,5	48	39,3	51	41,8	112	91,8	10	8,2	122	100
Fornecer informação sobre custos, proveitos, ativos e passivos, por segmentos	3	2,5	15	12,3	41	33,6	54	44,3	113	92,6	9	7,4	122	100
Fornecer informação sobre fluxos de caixa	10	8,2	17	13,9	51	41,8	33	27	111	91,0	11	9	122	100
Responsabilizar a gestão, traduzindo financeiramente o impacto das suas decisões	10	8,2	24	19,7	34	27,9	45	36,9	113	92,6	9	7,4	122	100
Fornecer informação para o planeamento e controlo da gestão	6	4,9	13	10,7	49	40,2	45	36,9	113	92,6	9	7,4	122	100
Efetuar comparações com os indicadores de outras empresas	19	15,6	40	32,8	37	30,3	17	13,9	113	92,6	9	7,4	122	100
Identificar a origem dos problemas e as oportunidades de melhoria	10	8,2	19	15,6	41	33,6	42	34,4	112	91,8	10	8,2	122	100
Outras finalidades	1	0,8	1	0,8	1	0,8	4	3,3	7	5,7	115	94,3	122	100

**Fonte:** Elaboração própria

Como se pode verificar pela Tabela 27, as PME consideram que a contabilidade é muito importante para a grande maioria dos itens de resposta (fins que serve, e. g. cumprimento das obrigações fiscais e legais, controlar relações com terceiros, fornecer informação segmentada). A informação sobre fluxos de caixa e para o planeamento e controlo de gestão mereceram a classificação de importante, para 51 e 49 empresas, respetivamente. Somente uma finalidade foi considerada pouco importante pela maioria (40 empresas): efetuar comparações com os indicadores de outras empresas.

As estatísticas permitem uma melhor perceção dos resultados (Tabela 28).

**Tabela 28 – Estatísticas dos fins para que serve a contabilidade das PME**

Itens de resposta	Média	Desvio padrão
Cumprir as obrigações fiscais e outras exigências legais	3,62	0,59
Controlar as relações com terceiros, as variações no património e apurar os resultados	3,45	0,68
Fornecer informação sobre custos, proveitos, ativos e passivos, por segmentos	3,29	0,80
Apurar e controlar os custos de produção de bens e serviços	3,25	0,89
Fornecer informação para o planeamento e controlo da gestão	3,18	0,84
Outras finalidades	3,14	1,22
Identificar a origem dos problemas e as oportunidades de melhoria	3,03	0,95
Responsabilizar a gestão, traduzindo financeiramente o impacto das suas decisões	3,01	0,99
Fornecer informação sobre fluxos de caixa	2,96	0,90
Efetuar comparações com os indicadores de outras empresas	2,46	0,95
<b>IMPORTÂNCIA MÉDIA DE TODOS OS ITENS</b>	<b>3,14</b>	

**Fonte:** Elaboração própria

De acordo com as estatísticas apresentadas na Tabela 28, constatou-se que as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas privilegiam a utilização dos seus sistemas de contabilidade, acima de tudo, para cumprir as obrigações fiscais e outras exigências legais, porquanto foi este o item de resposta que recolheu a maior média (3,62). A segunda melhor média indica que as PME também privilegiam o uso da contabilidade para controlar as relações com terceiros, as variações no património e para apurar resultados (3,45) e só depois fornecer informação sobre custos, proveitos, ativos e passivos, por segmentos (3,29).

As finalidades a que as PME portuguesas atribuem mais importância, são também as mais consensuais (centradas em torno da média), como se verifica pelos mais baixos valores de desvio padrão.

A quatro dos 10 itens de resposta foi atribuída importância inferior à média das frequências (3,14), sendo que as PME participantes consideraram os seus sistemas de contabilidade menos importantes para efetuar comparações com os indicadores de outras empresas (2,46) e para fornecer informações sobre os fluxos de caixa (2,96). Apenas estes dois itens tiveram média inferior a três, ao arrepio do entendimento de Surver *et al.* (1992). Estes autores entendem que a gestão dos custos da qualidade necessita de informação financeira e não financeira, para refletir custos e fazer comparações com a concorrência, centradas nos lucros e nos fluxos de caixa, em vez dos custos.

A existência do sistema de contabilidade direcionado ao cumprimento das obrigações fiscais e legais, em detrimento da informação para a gestão, é uma característica das pequenas empresas, patente na literatura e confirmada neste trabalho de investigação, porquanto as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas deram a mais elevada importância a esta função da contabilidade (maior média: 3,62).

Conclusões semelhantes podem ser encontradas em Peña (2005) e Petry e Nascimento (2009). Segundo estes autores, nas empresas mais pequenas e mais recentes, o sistema de informação contabilístico é rudimentar e serve principalmente para preparar relatórios financeiros exigidos por diferentes utilizadores, elaboração de demonstrações financeiras e declarações fiscais, ou seja, está orientado mais para o âmbito fiscal e legal do que para o da gestão.

Os resultados obtidos confirmam o estudo de Nunes e Sarrasqueiro (2004), levado a cabo com uma amostra de pequenas empresas, que chegaram a idênticas conclusões. No presente estudo, numa escala de um a quatro, a média da variável componente em estudo é superior a três. Semelhantemente, as variáveis do estudo de Nunes e Sarrasqueiro (2004), medidas numa escala de um (nada importante) a cinco (muito importante), obtiveram todas médias próximas de quatro.

Nesta conformidade, é possível concluir que, em média, os respondentes de ambos os estudos atribuem um grau de importância bastante elevado à informação contabilística.

Outro aspeto convergente com o estudo de Nunes e Sarrasqueiro (2004) tem a ver com a comparação dos indicadores da empresa com os da concorrência. Este item, naquela investigação, mereceu a segunda média mais baixa e, no presente estudo, obteve mesmo a pior média (2,46), a qual se situou, em ambos os casos, abaixo da média global de todas as frequências, o que significa que as pequenas empresas não dão importância ao *benchmarking*.

Neste aspeto, as empresas não estão alinhadas com Jordan, *et al.* (1999), os quais afirmam que a definição de padrões e o seu confronto permanente com as realizações das empresas e destas com os equivalentes da concorrência (*benchmarking*), constitui um dos aspetos fundamentais da moderna contabilidade de gestão.

A este propósito, Ilias *et al.* (2010) referem que as pequenas empresas recorrem a práticas consideradas tradicionais e recusam-se a implementar a contabilidade de gestão e a utilizar técnicas mais avançadas como o *Benchmarking*, talvez por causa do aumento de custos e da necessidade de formar pessoas.

A informação contabilística com maior importância na tomada de decisões operacionais corresponde, em Nunes e Sarrasqueiro (2004), à listagem da antiguidade dos saldos devedores e credores. Analogamente, enquanto no presente estudo o item que inclui o controlo das relações com terceiros obteve a segunda maior média (3,45), como se pode verificar na tabela 28.

Deste modo, pode-se concluir que as pequenas empresas procuram estar atentas a este aspeto, talvez devido às dificuldades nas cobranças e na obtenção de financiamento (Oliveira e Salles, 2002; CE, 2008).

Ainda relativamente ao estudo de Nunes e Sarrasqueiro (2004), refere-se outro aspeto convergente com este trabalho de investigação e que se prende com a demonstração dos fluxos de caixa. Em ambos os estudos foi-lhe atribuído um grau de importância bastante modesto, inferior à média global das frequências, o que, atualmente, não atende ao objetivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais, que é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade, útil para a tomada de decisões económicas de uma vasta gama de utentes (Decreto-Lei nº 158/2009, de 13/7, que aprova o Sistema de normalização contabilística).

Esta constatação pode ficar a dever-se ao facto da maioria das pequenas empresas não estarem sujeitas a revisão legal de contas, por não ultrapassarem dois dos três limites do artigo 262º do Código das sociedades comerciais<sup>6</sup>, beneficiando da dispensa da obrigação de elaborar a demonstração dos fluxos de caixa, situação que se mantém em vigor, ao abrigo do artigo 11º, nº 2, do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13/7, por não ultrapassarem dois dos três limites<sup>7</sup> estabelecidos no artigo 9º deste mesmo diploma legal.

---

<sup>6</sup> Total do balanço: 1.500.000€; total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000€; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50

<sup>7</sup> Total do balanço: 500.000€; total das vendas líquidas e outros proveitos: 500.000€; Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20.

Outro aspeto a que as empresas da amostra deram significativa importância (média de 3,29) foi a informação contabilística por segmentos (média de 3,29), o que vai ao encontro de Jordan, *et al.* (1999:113), que também dão relevância à necessidade de apurar resultados por segmentos (e. g. produtos, mercados, clientes).

Apurar e controlar os custos de produção (média de 3,25) é também importante para as empresas da amostra, tal como no estudo de Ilias *et al.* (2010). Ao investigarem as práticas de contabilidade em pequenas empresas, estes autores concluíram que o controlo e redução de custos obteve a segunda maior média.

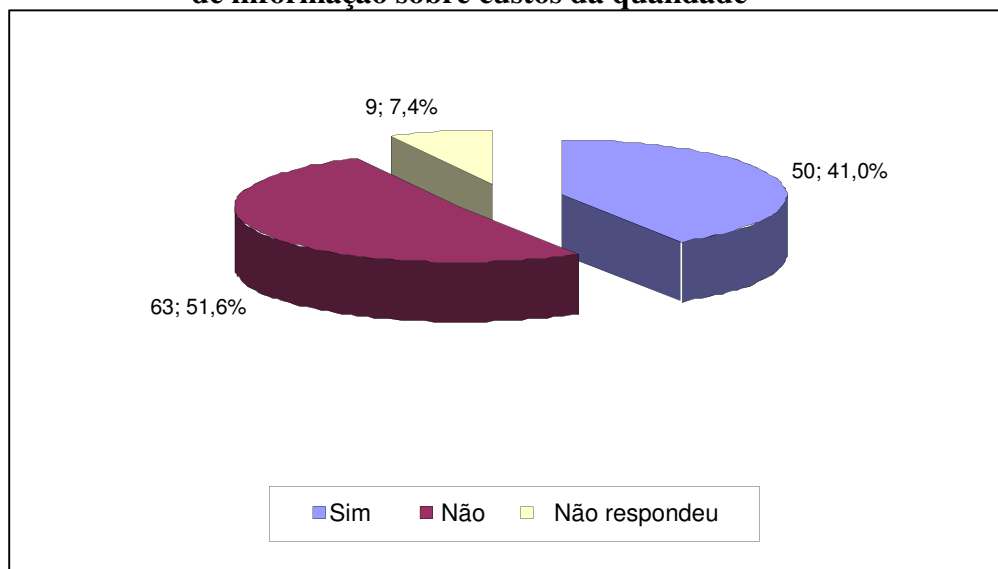
Quanto aos restantes itens de resposta, as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas atribuíram-lhes importância inferior à média global das frequências (3,14).

Face aos resultados obtidos, é legítimo concluir que as empresas da amostra consideram a informação contabilística muito importante, não só para o cumprimento das obrigações fiscais e legais, mas também para a gestão, ao contrário de Petry e Nascimento (2009), que sugerem que os gestores das empresas da amostra com a qual trabalharam, talvez não compreendam perfeitamente o potencial da contabilidade como uma das principais fonte de informação económica e financeira para o planeamento, execução e controlo da gestão.

### **A contabilidade e os custos da qualidade**

Por último, procurou-se investigar se os sistemas de contabilidade das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas produzem informação útil para a gestão dos custos da qualidade. Das 122 empresas participantes, responderam afirmativamente apenas 50 (41%), enquanto 63 (51,6%) responderam que não e nove (7,4%) não responderam a esta questão (Gráfico 14).

**Gráfico 14 – Distribuição das PME relativamente à produção de informação sobre custos da qualidade**



**Fonte:** Elaboração própria

Provavelmente, a fraca taxa de respostas afirmativas ficou a dever-se à circunstância da norma NP EN ISO 9001:2008 não incluir qualquer requisito que expressamente obrigue as organizações a demonstrarem a gestão dos seus custos da qualidade.

Na esteira de investigadores de renome, por exemplo, Juran e Gryna (1991), Crosby (1994) e Feigenbaum (1994), Pires (2007) refere que esta é uma deficiência que tem que ser eliminada, sob pena da qualidade não poder ser gerida eficazmente.

As empresas que responderam sim (50; 41%) referiram que os seus sistemas de contabilidade geram a informação referida na Figura 10.

**Figura 10 – Informação produzida pelas PME, sobre os custos da qualidade**



Fonte: Elaboração própria

Da análise da Figura 10 pode constatar-se que a informação mais frequentemente obtida pelas empresas da amostra é a que resulta diretamente da contabilidade, embora, de acordo com Surver *et al.* (1992) e Sousa e Pereira (2008), a informação que interessa ao cálculo dos custos da qualidade não seja apenas informação financeira.

Estas conclusões vão ao encontro de Zimak (2000), segundo o qual o método tradicional de recolha de dados para a gestão dos custos da qualidade é o mais corrente e o mais fácil de utilizar, socorrendo-se de dados já existentes nos departamentos de contabilidade das organizações, que recolhem a maior parte.

Na mesma linha de entendimento, para além da norma NP 4239 – Bases para a quantificação dos custos da qualidade (IPQ, 1994), vários autores identificados no referencial teórico (e. g. Surver *et al.*, 1992; Mattos e Toledo, 1997; Stiles e Mick, 1997; AECA, 2003; Robles Jr., 2003; Gracia e Dzul, 2007; Morillo e Marysela, 2010) referem que os dados necessários aos custos da qualidade podem ser, pelo menos em parte, obtidos a partir dos registos contabilísticos, sobretudo no que respeita aos custos diretos, já que os indiretos (custos ocultos, e. g. por perda de clientes e de oportunidades de negócio, deterioração da imagem da empresa, encargos financeiros para suportar dívidas a receber e existências excessivas) refletem-se apenas nas margens de lucro e na perda de quota de mercado, não podendo ser tratados nos sistemas de contabilidade tradicionais.

Provavelmente, devido a estas limitações dos sistemas tradicionais de contabilidade (também encontradas em Johnson e Kaplan, 1996; Jordon *et al.*, 1999; Alves, 2003), em uso na maior parte das pequenas empresas (Peña, 2005, Petry e Nascimento, 2009), os custos com trabalhos repetidos e desperdícios (15), a comparação dos custos da qualidade com outros indicadores (13), os tempos de inatividade (13) e a medida do impacto dos custos da qualidade nos resultados, são naturezas de custo às quais as empresas da amostra atribuíram reduzida importância, talvez por terem maior dificuldade no seu tratamento, como se pode observar na Figura 10.

Esta inadequação do sistema de informação contabilístico para processar uma parte significativa dos custos da qualidade, mormente dos custos com mais fraca visibilidade - custos indiretos, ocultos, implícitos, intangíveis, a parte invisível do *iceberg* (Pereira e



Ganhão, 1992; Wernk e Borbia, 2000; AECA, 2003; Sansalvador *et al.*, 2004; Capricho e Lopes, 2007; Gracia e Dzul, 2007) -, obrigando a recorrer a outras fontes de informação paralelas, com duplicação de esforços e, conseqüentemente, desperdício de recursos, também é extensamente encontrada na literatura consultada (Taylor *et al.*, 1996; Mattos e Toledo, 1997; AECA, 2003; Robles Jr., 2003; Sower e Quarles, 2003; Gracia e Dzul, 2007; Pérez e Casas Novas, 2009).

Com base nos dados recolhidos das empresas da amostra e na literatura, pode-se concluir que, por um lado, é possível tratar uma parte significativa dos custos da qualidade, através dos sistemas de contabilidade financeira e de gestão tradicionais, já que alguns destes custos ficam imediatamente disponíveis com o processamento da contabilidade (e. g. custos do departamento da qualidade, aquisição de bens e serviços relacionados com a qualidade, saldos de terceiros, existências em armazém, custos judiciais, indemnizações, garantias, devoluções e descontos imputáveis à qualidade).

A este propósito, a avaliar pelas práticas das empresas participantes e de acordo com Mattos (1997), os planos de contas que as empresas usam podem ser adaptados, designadamente com recurso a códigos contabilísticos e centros de gastos (mais propriamente “centros de resultados”, uma vez que também recolhem rendimentos), para poderem, numa primeira fase, quantificar os custos tangíveis da qualidade. Como afiança Mattos (1997), é razoável admitir que é possível implementar e operar um sistema de custos da qualidade, por exemplo, usando o modelo PAF (prevenção, avaliação e falhas) sem necessidade de grandes adaptações no sistema de contabilidade existente na maior parte das empresas.

Naturalmente, os sistemas de informação integrados, também designados *Enterprise Resource Planning* (ERP), hoje bastante divulgados e acessíveis, são uma boa ajuda (Sower e Quarles, 2003), do mesmo modo que um sistema de contabilidade baseada em atividades, técnica conhecida por sistema *Activity Based Cost* (ABC), não sendo essencial para calcular os custos da qualidade, pode ser útil (Tayles *et al.*, 1996).

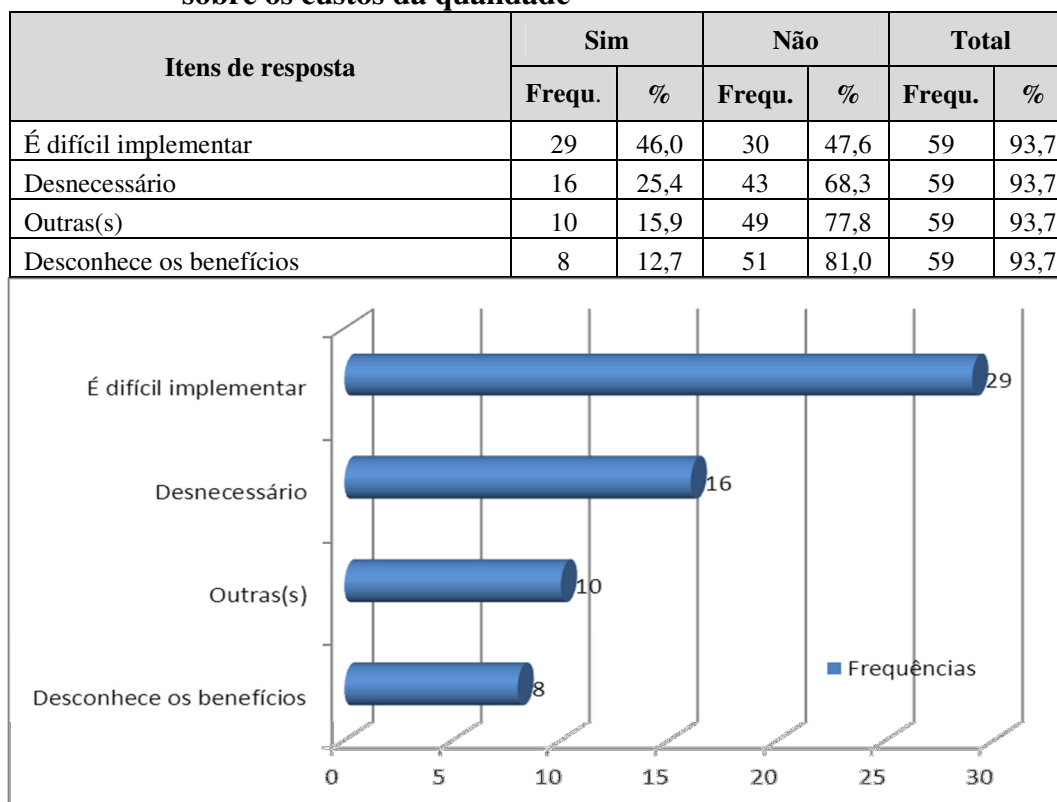
Por outro lado, não é possível ignorar que os custos intangíveis da qualidade, em termos quantitativos, têm uma importância relativa maior do que a dos custos tangíveis (e. g. AECA, 2003; Sansalvador *et al.* (2004); Carvalho *et al.*, 2007; Morillo e Marysela, 2010) sendo ignorados pelos sistemas tradicionais de contabilidade. Assim, tratando-se de custos baseados

em conceitos intangíveis, a consistência de procedimentos é mais importante do que a precisão, devendo ser quantificados a partir de estimativas fiáveis para utilização interna (Surver *et al.*, 1992; IPQ, 1994; Sansalvador e González, 2002; Sower e Quarles, 2003; Morillo e Marysela, 2010), o que parece não ser prática corrente nas empresas da amostra, considerando a informação sobre custos da qualidade menos disponível.

Perante a fraca representação dos custos da qualidade que não estão imediatamente disponíveis na contabilidade das empresas participantes, parece continuar a existir grande potencial para o envolvimento dos contabilistas na quantificação dos custos da qualidade, a partir dos sistemas de informação contabilística das empresas, como advogam Taylor *et al.* (1996), por exemplo, na avaliação contínua do desempenho do sistema de gestão da qualidade (SGQ), através do sistema de custos da qualidade e na demonstração da relação da qualidade com a melhoria contínua dos resultados.

Relativamente às 63 empresas (51,6%) da amostra cujos sistemas de contabilidade não produzem informação sobre custos da qualidade, procurou saber-se quais as razões, tendo respondido 59 (93,7%), cujos dados recolhidos estão sumariadas na Figura 11.

**Figura 11 – Razões para a inexistência de informação contabilística sobre os custos da qualidade**



Fonte: Elaboração própria

Como resulta da análise da Figura 11, a principal razão apontada pelas pequenas e médias empresas (PME) da amostra para que os seus sistemas de contabilidade não produzam informação sobre custos da qualidade é a dificuldade na implementação (29) do respetivo sistema de custos.

Também a circunstância das empresas não sentirem necessidade de um sistema de custos da qualidade (16), pode estar intimamente relacionada com o desconhecimento dos benefícios (8) e da metodologia.

Como resulta do Quadro 14 que se apresenta em seguida, as dificuldades com que, nesta matéria, as PME da amostra se depararam, estão largamente tipificadas na bibliografia consultada para elaborar o referencial teórico da presente investigação.

**Quadro 14 – Estudos que identificam dificuldades na obtenção de informação contabilística sobre custos da qualidade**

ESTUDOS	DIFICULDADES
Taylor <i>et al.</i> (1996)	Desinteresse causado pela exigência de criatividade e inovação na adaptação dos sistemas de contabilidade
Mattos (1997)	Desconhecimento da metodologia, receio de um sistema de contabilidade complexo
Mattos e Toledo (1997)	Exigência de estrutura humana e material mínima, insuficiências no sistema de contabilidade, desconhecimento, falta de formação e de experiência
Guilding <i>et al.</i> (2000)	Sistemas de contabilidade mais direcionados às operações (interior da empresa) do que à estratégia
Roden e Dale (2001)	Desinteresse do órgão de gestão, falta de prestação de contas, diluição de responsabilidades, cultura de culpados, fraca visibilidade dos custos, dificuldade em justificar o tempo gasto, estrutura inadequada do sistema de contabilidade
Sower e Quarles (2003)	Falta de interesse do órgão de gestão, custo, desconhecimento da técnica e dos benefícios, inadequação do sistema de contabilidade, cultura da organização desfavorável ao trabalho em equipa
Gracia e Dzul (2007)	Medição dos custos da qualidade orientada para atividades / processos, enquanto a contabilidade tradicional usa contas de gastos por natureza (evolução da qualidade e da contabilidade por caminhos paralelos)
Pérez e Casas Novas (2009)	Inadequação dos sistemas tradicionais de contabilidade, inércia e resistência à mudança
Taylor <i>et al.</i> (1996), Mattos e Toledo (1997), AECA (2003), Robles Jr. (2003), Sower e Quarles (2003), Gracia e Dzul (2007), Pérez e Casas Novas (2009)	Exigência de recurso a outras fontes de informação, para além da contabilidade

**Fonte:** Elaboração própria

De facto, não obstante os custos da qualidade serem uma excelente medida para identificar os pontos fracos e um parâmetro crítico para a gestão da qualidade, único caminho que resta às empresas para serem verdadeiramente competitivas (Surver *et al.*, 1992; Fernández, 2002; Sansalvador e González, 2002), a implementação de um sistema de custos da qualidade acarreta dificuldades, como evidenciam os resultados e a literatura da especialidade, designadamente, nomeadamente no que respeita às dificuldades de implementação (Mattos e Toledo, 1997)

Face aos resultados obtidos, afigura-se assim conveniente, por um lado, divulgar os benefícios e a metodologia de implementação dos sistemas de custos da qualidade, melhorando, numa primeira fase, a gestão dos custos tangíveis da qualidade e, por outro lado, numa segunda fase, incentivar as empresas a quantificar custos intangíveis da qualidade, com recurso a estimativas. De acordo com Robles Jr. (2003), a ASQC<sup>8</sup> recomenda a estimativa dos custos da qualidade não possam ser corretamente identificados dentro de um sistema de contabilidade, até que este sistema de custos seja ajustado.

### **Epítome**

As pequenas e médias empresas (PME) portuguesas consideram que os seus sistemas de informação contabilística são importantes, acima de tudo, para cumprir as obrigações fiscais e legais, característica evidenciada pela literatura, designadamente no estudo de Nunes e Sarrasqueiro (2004) e confirmada no presente trabalho de investigação.

No entanto, é possível concluir que, em média, os respondentes tanto deste estudo como no de Nunes e Sarrasqueiro (2004), atribuem um grau de importância bastante elevado à informação contabilística para a gestão, exceção feita ao *benchmarking*, talvez por causa do aumento de custos e da necessidade de formar pessoas (Ilias *et al.*, 2010).

Relativamente à produção de informação contabilística sobre custos da qualidade, verificou-se que não é prática adotada em mais de metade das empresas, deficiência que tem que ser eliminada, sob pena da qualidade não poder ser gerida eficazmente (Pires (2007).

---

<sup>8</sup> *American Society for Quality Control*

A informação sobre custos da qualidade mais frequentemente disponível nas empresas da amostra, é a que se obtém diretamente da contabilidade. Segundo Zimak (2000), trata-se do método tradicional de recolha de dados, o mais corrente e o mais fácil de utilizar.

A partir dos resultados obtidos – informação sobre custos da qualidade, produzida pelos sistemas de contabilidade das participantes - e da bibliografia referenciada, pode-se concluir que, por um lado, é possível tratar uma parte significativa dos custos tangíveis da qualidade, através dos sistemas de contabilidade financeira e de gestão tradicionais; por outro, é impossível ignorar os custos intangíveis, com fraca visibilidade mas com uma importância relativamente maior, os quais não podem ser tratados com recurso a sistemas de contabilidade tradicionais, fazendo apelo ao uso de estimativas fiáveis.

A principal razão apontada pelas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas da amostra para que os seus sistemas de contabilidade não produzam informação sobre custos da qualidade, são as dificuldades na implementação do respetivo sistema de custos, também com suporte na bibliografia citada.



## 5. CONCLUSÕES

---

Nas conclusões, parte integrante de qualquer investigação, discute-se o trabalho como um todo, considerando a revisão da literatura, as questões de investigação, o método, os resultados e a discussão. O investigador deve referir a questão central proposta e demonstrar que lhe respondeu, não se limitando apenas a escrever uma simples descrição das questões tratadas. Deve indicar ainda as implicações teóricas (relacionadas com o referencial teórico), as implicações metodológicas ou empíricas (relacionadas ao método) e implicações aplicadas ou políticas (relativas à aplicação), uma vez que não faz sentido conceber trabalhos sem utilidade prática, designadamente ao nível de mestrado (D'Oliveira, 2007; Barañano, 2008).

Este trabalho de investigação foi levado a efeito com o objetivo geral de estudar o posicionamento das pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, relativamente ao sistema de gestão da qualidade (SGQ), e investigar a utilização que este segmento de empresas faz da contabilidade, como sistema gerador de informação para a gestão.

A população acessível (universo inquirido) foi acedida a partir de duas fontes distintas:

- Anuário Certificação & Qualidade 2008 (Mota, *et al.*, 2008), reunindo 3972 empresas que obedeciam aos critérios de seleção da amostra, do qual foram selecionadas 500 empresas;
- Base Belém – Base Portuguesa de Estabelecimentos e Empresas, produzida pelo Instituto Nacional de Estatística, com dados económicos reportados ao ano 2007, integrando 46.421 empresas que satisfaziam os critérios de seleção da amostra, da qual foram selecionadas 500 empresas sem SGQ certificado.

Para selecionar a amostra de 1000 PME recorreu-se ao método da amostragem aleatória estratificada proporcional e sistemática (Fortin, 2003; D'Oliveira, 2007; Barañano, 2008; Hill e Hill, 2009), no sentido de obter maior representação do universo inquirido.

O presente trabalho de investigação, tendo por objeto de estudo as PME portuguesas, pretendeu avaliar duas variáveis-chave (variáveis latentes): o Sistema de Gestão da Qualidade (Variável-chave I); e o Sistema de Contabilidade (Variável-chave II).

A recolha da informação foi efetuada com recurso a um inquérito por questionário, previamente submetido a um pré-teste (Fortin, 2003; D'Oliveira, 2007; Barañano, 2008; Hill e Hill, 2009) constituído, quase exclusivamente, por questões fechadas, com respostas alternativas. De acordo com D'Oliveira (2007), o questionário (Apêndice II) é o resultado da operacionalização das variáveis.

Os dados recolhidos foram tratados utilizando técnicas de estatística descritiva, com recurso ao *Software* SPSS (versão 17.0). Para além da apresentação dos dados em tabelas de frequências, participação relativa expressa em percentagem e recorrendo a métodos gráficos, as variáveis foram caracterizadas por medidas de resumo, com o objetivo de descrever a amostra.

Dos 1000 questionários enviados, foram validamente devolvidos 122, resultando numa baixa taxa de resposta de 12,2%.

Todavia, Hill e Hill (2009) propõem regras de cálculo do tamanho da amostra necessária para vários tipos de testes estatísticos (e. g. teste *t* para duas amostras independentes, 60 casos; coeficiente de correlação paramétrica do tipo *Pearson*, 40 casos; análise fatorial, 50 casos; regressão múltipla, 30 casos) a maioria dos quais exige um número de casos inferior às 122 respostas obtidas. Também de acordo com Fortin (2003), sendo este estudo classificado, quanto ao seu objetivo, de natureza exploratória e descritiva, o tamanho da amostra pode ser reduzido.

### **5.1. Perfil dos Respondentes e Caracterização das Empresas**

Quanto ao perfil dos respondentes, no tocante às habilitações literárias, verificou-se que  $\frac{3}{4}$  tinha pelo menos 12 anos de escolaridade. Larga maioria dos respondentes também contava mais de cinco anos de antiguidade e de experiência profissional. Mediante a avaliação conjugada destas três características, parece aceitável supor que os respondentes estavam habilitados a entender e a responder às questões do questionário.

Caracterizando as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas participantes, os dados evidenciam que a sociedade por quotas é a forma jurídica que mereceu a preferência da maioria, seguindo-se a sociedade anónima. As empresas em nome individual, não têm



expressão (apenas um caso). Relativamente à atividade económica que desenvolvem, as empresas estão dispersas pelos mais variados setores, mas principalmente na indústria transformadora, à semelhança do estudo de Cociorva (2009).

Quanto ao número médio de empregados, mais de metade das PME respondentes empregava entre 10 e 49 pessoas, sendo qualificadas como pequenas empresas, segundo o critério do número de pessoas ao serviço. No concernente ao total do balanço e ao volume de negócios, apenas uma minoria das empresas respondentes (9 e 13%, respetivamente) ultrapassava o limiar dos 10 milhões de euros. Deste modo, pode-se garantir que expressiva maioria das PME participantes eram micro e pequenas empresas.

De facto, a bibliografia consultada permite concluir com segurança que as empresas de mais reduzida dimensão – micro e pequenas empresas -, especialmente as primeiras, são predominantes na Europa a 27 países (Eurostat, 2011) e Portugal não é exceção (INE, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011).

Embora as PME sejam decisivas para o crescimento económico e o bem-estar social, respondendo por mais de  $\frac{3}{4}$  do emprego privado e mais de metade do volume de negócios (IAPMEI, 2008; INE 2011), são caracterizadas também por graves constrangimentos, como sejam a falta de capacidade de gestão e de conhecimentos de contabilidade, a obsolescência de métodos e da mentalidade empresarial, a visão excessiva de curto prazo, indisciplina e desorganização e elevados encargos administrativos (Oliveira e Salles, 2002; CE, 2008).

Para agravar a situação das PME portuguesas, para além de se verem confrontadas com um mercado à escala planetária, num ambiente de rápida mudança, extrema complexidade e incerteza (Capricho e Lopes, 2007), têm que enfrentar uma crise económica sem precedentes, “nova, desigual e diferente”, como a caracteriza Mateus (2010), porque é, pela primeira vez, uma crise verdadeiramente global, dos mercados globais, da própria economia mundial, onde a palavra de ordem é competitividade.

É num contexto de grandes dificuldades para as empresas, especialmente para as mais pequenas, que um extenso rol de autores, de duas linhas de investigação distintas – gestão da qualidade e contabilidade - advogam a adoção de ferramentas de gestão ao alcance das PME, mesmo das micro empresas, no sentido de as tornar mais eficientes e mais produtivas, através

de uma gestão mais racional dos recursos, muito mais escassos hoje do que no passado (Pires, 2007).

Uns advogam a adoção de um sistema de gestão da qualidade (SGQ), direcionado, designadamente à melhoria contínua do desempenho e à satisfação dos clientes, ou de um sistema de custos da qualidade, o que pressupõe a existência de um SGQ implementado e de um sistema de contabilidade para a gestão (e. g. Moura, 1997; Barçante, 1998; Sansalvador e González, 2000; Wernke e Bornia, 2000; IPQ, 2001; Álvarez, 2002; AECA, 2003; Robles Jr., 2003; Pires, 2004, 2007; Sansalvador *et al.*, 2004; Sansalvador e Cavero, 2005; Carvalho *et al.*, 2006; António e Teixeira, 2007, 2009; Capricho e Lopes, 2007; Pérez e Casas Novas, 2009; Gracia e Dzul, 2007; Soares e Almeida, 2009; Saraiva *et al.*, 2010).

Outros recomendam um sistema de contabilidade que, para além do cumprimento das obrigações fiscais e de outras exigências legais, esteja orientado para produzir informação útil para apoio à decisão, em tempo oportuno e nas melhores condições de eficiência, alertando para as insuficiências dos sistemas tradicionais de contabilidade para tratar, nomeadamente os custos intangíveis da qualidade (Clancy e Collins, 1979; Johnson e Kaplan, 1996; Jordan *et al.*, 1999; Borges *et al.*, 2002; Caiado, 2008; Pérez e Casas Novas, 2009).

Perante a importância do sistema de gestão da qualidade (SGQ) e do sistema de informação contabilístico para a competitividade das empresas, e apresentando as pequenas empresas tantas limitações e insuficiências (Chér, 1991; Oliveira e Salles, 2002; Nunes e Sarrasqueiro, 2004; Peña, 2005; CE, 2008; Labatut *et al.* 2009; Petry e Nascimento, 2009; Ilias *et al.*, 2010) levantou-se a questão de saber qual a relevância que o sistema de gestão da qualidade (SGQ) e a contabilidade assumem para as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas.

A análise dos dados sobre a relevância do sistema de gestão da qualidade nas pequenas e médias empresas (PME) portuguesas permitiu obter evidências empíricas acerca das questões de investigação inicialmente colocadas, de acordo com o objetivo deste trabalho de investigação.

## **5.2. Sistema de Gestão da Qualidade (Variável-chave I)**

As principais conclusões retiradas da análise dos dados recolhidos no âmbito da variável em epígrafe, são apresentados em seguida, respondendo a cada uma das questões de investigação.

### **Q.1. As PME têm um SGQ implementado, mesmo que não esteja certificado?**

Cerca de 74% das participantes responderam afirmativamente e 16 (13%) ou estão a implementar (2) ou tencionam fazê-lo (14), concluindo-se assim por uma amostra de PME onde a significativa maioria das empresas participantes estava orientada para a gestão da qualidade.

### **Q.2. Qual a periodicidade com que as PME, com SGQ implementado, produzem informação estruturada sobre custos da qualidade?**

A maioria das empresas preparam informação mensal e trimestral, relativa à quantificação dos custos totais da qualidade, recorrendo ao modelo PAF (prevenção, avaliação e falhas). Já as participantes aderentes ao modelo do custo do processo (custos de conformidade e não conformidade) preferem a periodicidade mensal e anual.

Constatou-se uma fraca aderência das empresas às atividades de planeamento e controlo. O cálculo dos desvios orçamentais, o cálculo do retorno dos investimentos e a recolha de indicadores para comparar com a concorrência, são atividades efetuadas apenas anualmente por uma parte significativa das empresas respondentes. Elevado número de participantes (40) não calculavam o retorno do investimento em qualidade nem preparavam indicadores para comparar com a concorrência. No que se refere ao controlo dos investimentos em qualidade, Cociorva (2009) chegou a idênticas conclusões, porquanto, no estudo que desenvolveu, apenas 25% das empresas o fazia.

Estas empresas não atendem às preocupações de Juran (1997), que defendia o planeamento, o controlo e a melhoria da qualidade (trilogia de Juran) e de outros autores de referência que pugnam pela gestão dos custos da qualidade (Juran e Gryna, 1991; Crosby, 1994; Feigenbaum, 1994). Ao mesmo tempo, tais empresas evidenciam uma visão excessiva de curto prazo e aversão ao planeamento, referidos por Robinson e Pearce (1984) e Oliveira e Salles (2002).

A maioria das participantes declararam quantificar os custos da qualidade na ótica do produto, utilizando o modelo PAF – Prevenção, avaliação, falhas (internas e externas). Semelhantemente, mais de  $\frac{3}{4}$  das mesmas participantes declararam também quantificar os custos da qualidade segundo o modelo do custo do processo, o que não se afigura razoável, uma vez que não parece racional gastar recursos a tratar os mesmos custos nas duas óticas referidas. Talvez esta circunstância se fique a dever a desconhecimento ou confusão por parte de alguns respondentes, porquanto a norma NP EN ISO 9001:2008 não obriga expressamente a quantificar os custos da qualidade.

### **Q.3. Que ferramentas básicas da qualidade utilizam as PME?**

Tal como no estudo de Cociorva (2009), a ferramenta mais utilizada pelas empresas participantes é o fluxograma, provavelmente devido à sua simplicidade e porque, tendo a maioria das empresas o seu sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado, têm necessidade de os utilizar para documentarem os seus processos, recorrendo menos a outras ferramentas da qualidade que, segundo Domingues (2003), exigem mais trabalho em equipa e conhecimentos que podem não estar ao alcance das empresas participantes.

### **Q.4. Que importância atribuem as PME aos benefícios do SGQ?**

A maioria dos respondentes, em todos os itens de resposta, considerou que os benefícios do SGQ são importantes ou muito importantes. Verificou-se também que a maior satisfação dos clientes é o item com melhor média, confirmando-se os resultados obtidos em vários estudos, efetuados em diferentes países (e. g. Vloeberghs e Bellens, 1996; Escanciano, 1998; Beattie e Sohal, 1999; Casadesús e Giménez, 2001; Casadesús *et al.*, 2001; Gotzamani e Tsiotras, 2001; Yahya e Goh, 2001; Poksinska *et al.*, 2002; Domingues, 2003; Escanciano *et al.*, 2003; Piskar e Dolinsek, 2006; Zaramdini, 2007; Branco, 2008).

Na verdade, as organizações em geral, e as empresas em especial, existem para servir os clientes, pelo que os resultados não são de estranhar, tanto mais que a orientação para o cliente é um dos princípios da gestão da qualidade.

### **Q.5. Que importância atribuem as PME às dificuldades na implementação de um SGQ?**

As pequenas e médias empresas (PME) portuguesas consideraram importantes todos os itens de resposta, indo ao encontro de Domingues (2003) quando afirma que a implementação de

um SGQ exige notório esforço das empresas, não sendo tarefa simples nem rápida (Domingues, 2003).

Esta percepção é também amplamente suportada pela literatura, onde os obstáculos mais comumente identificados são, designadamente a falta de tempo, o custo elevado ou escassez de recursos e a complexidade da documentação (Vloeberghs e Bellens, 1996; Escanciano, 1998; Ofori & Gang, 2001; Tarí, 2001; Poksinska *et al.*, 2002, 2006; Lundmark e Westelius, 2006; Sing e Sareen, 2006; Boiral e Roy, 2007; Karipidis *et al.*, 2009; White *et al.*, 2009), embora este último aspeto tenha sido substancialmente atenuado com as duas últimas revisões da norma ISO 9001, nos anos 2000 e 2008.

Todavia, o destaque que as PME da amostra deram à falta de formação, item com maior grau de dificuldade (maior média) não tem paralelo na bibliografia consultada, parecendo pouco sustentável, uma vez que existem ofertas de formação, experiências de implementação e material bibliográfico suficientes para que as empresas, realmente interessadas, ultrapassem esta alegada dificuldade com facilidade. Este entendimento é semelhante ao de Mattos e Toledo (1998), a propósito das dificuldades na implementação de sistemas de custos da qualidade, patenteadas pelas empresas da amostra com que trabalharam.

O planeamento da qualidade é o segundo item mais dificultoso para as PME da amostra, confirmando a visão excessiva de curto prazo, identificada por Oliveira e Salles (2002) e a aversão ao planeamento estratégico, referido por Robinson e Pearce (1984), entraves de monta para a preparação do futuro.

Apesar da importância significativa que as PME atribuíram às dificuldades sentidas ou esperadas na implementação do SGQ, a maioria das empresas respondentes decidir-se-ia pela implementação, se confrontadas com a decisão de implementar um SGQ, e pela certificação deste, no caso das empresas com SGQ já certificado, se confrontadas com a possibilidade de voltar a fazê-lo.

#### **Q.6. Como avaliam as PME os efeitos obtidos com a implementação do SGQ?**

Todos os itens de resposta mereceram nota “positivo” e muito positivo”. Em nenhum caso os efeitos do SGQ foram considerados “muito negativos” e os “negativos” são inexpressivos.

Salienta-se que os cinco efeitos obtidos mais intensos são também os cinco benefícios do SGQ que as PME consideraram mais importantes, destacando-se a satisfação do cliente e a melhor sistematização dos métodos de trabalho, o que pode contribuir significativamente para tornar as PME portuguesas mais produtivas, eficientes e competitivas.

#### **Q.7. Que motivações encontraram as PME para certificarem o SGQ?**

Extensa maioria das PME participantes entendeu que todas as opções de resposta são importantes ou muito importantes para avançar para a certificação do SGQ, exceto o aproveitamento de subsídios estatais, que a maioria julgou nada importante.

A maior motivação para a certificação do SGQ é a melhoria do desempenho organizacional o que, aliado à importância dada pelas PME à satisfação do cliente e à melhor sistematização dos métodos de trabalho, pode significar preocupações acrescidas com a eficiência, sem a qual as organizações já não podem ser competitivas.

#### **Q.8. Qual a atitude das PME que não dispõem de SGQ implementado, face à possibilidade de o implementarem?**

Cerca de metade das empresas que não têm o SGQ implementado pensam implementá-lo, o que também é passível de aumentar a sua competitividade. O escasso número de empresas que pensaram implementar o SGQ mas abandonaram a ideia, fizeram-no por razões também encontradas na bibliografia consultada, e. g. dificuldades na implementação, ausência de resultados imediatos e incerteza na recuperação do investimento (Lundmark e Westelius, 2006; Boyral e Roy, 2007; Pires, 2007; Branco, 2008; Karipidis *et al.*, 2009; Gatzamani, 2010).

A inaplicabilidade à empresa é uma razão pela qual duas participantes que não dispunham de um SGQ nunca pensaram implementá-lo. Enferma de um equívoco. Está claramente em desacordo com a norma NP EN ISO 9001:2008 e com vários autores (e. g. Domingues, 2003; Marimon *et al.*, 2005), os quais referem que a norma pode ser aplicada a qualquer organização, independentemente da sua dimensão e setor de atividade.

O desconhecimento dos benefícios e a ausência de necessidade de implantar o SGQ podem estar diretamente relacionados com as dificuldades em entender os fundamentos da gestão da qualidade e as respetivas normas, razões também identificadas na literatura da especialidade (Poksinska *et al.*, 2006; Lundmark e Westelius, 2006; Gotzamani, 2010). Quanto à ausência

de resultados imediatos, é uma dificuldade reconhecida, designadamente, por Shank (1997). Também o mito de que a qualidade certificada é mais cara, não tem acolhimento na literatura pertinente (e. g. Carvalho *et al.*, 2006; António e Teixeira, 2007; Capricho e Lopes, 2007; Pires, 2007; Branco, 2008; Sampaio, 2008)

#### **Q.9. Qual a atitude das PME que não dispõem de SGQ certificado, face à possibilidade de o certificarem?**

Das 36 empresas que não dispunham de SGQ certificado, 13 nunca pensaram certificar o SGQ, 12 não estavam em processo de certificação mas pensavam certificar; oito pensaram certificar mas abandonaram a ideia e duas empresas já estavam em processo de certificação. Uma empresa não respondeu.

O posicionamento das empresas que pensaram certificar o SGQ mas abandonaram a ideia (8) e das que nunca pensaram certificá-lo (13), padece do mesmo equívoco acima referido, a propósito da alegada inaplicabilidade à empresa.

Uma parte significativa deste grupo de PME também revela ignorância dos aspetos relativos à qualidade, porquanto não conhece os benefícios, não sente necessidade de implementar / certificar o SGQ e acredita que produzir bens e serviços com qualidade é mais caro, contrariando a tendência observada na bibliografia consultada e acima citada.

No entanto, se as motivações para a implementação do SGQ forem, principalmente, de natureza interna, a certificação do SGQ pode ser dispensada, desde logo porque, segundo Escanciano (2002), a implementação de um SGQ e a sua certificação são duas etapas diferenciadas para assegurar a qualidade, destinando-se a segunda somente a superar a avaliação por um organismo acreditado para tal, donde se pode concluir que certificação do SGQ não é sinónimo de qualidade.

### **5.3. Sistema de Contabilidade (Variável-chave II)**

Através do tratamento dos dados foi possível obter os resultados que a seguir se apresentam, de modo a responder a cada uma das questões de investigação, relacionadas com a variável em título.

#### **Q.10. Para que serve o sistema de contabilidade das PME?**

Embora as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas considerem que os seus sistemas de informação contabilística são importantes, acima de tudo para cumprir as obrigações fiscais e legais, com base nos resultados obtidos pode-se concluir que, em média, os respondentes atribuem um grau de importância bastante elevado à informação contabilística para a gestão, mormente para controlar as relações com terceiros, as variações no património, para apurar resultados e para fornecer informação sobre custos, proveitos, ativos e passivos, por segmentos.

A necessidade de informação por segmentos vai ao encontro de Jordan, *et al.* (1999), que também dão relevância à conveniência de apurar resultados por segmentos (e. g. produtos, mercados, clientes).

Também o apuramento e controlo dos custos de produção foi finalidade destacada pelas participantes, tal como no estudo de Ilias *et al.* (2010).

Quanto à primazia do cumprimento das obrigações fiscais, este estudo vai ao encontro de Peña (2005) e Petry e Nascimento (2009), que chegaram a idêntica conclusão.

Relativamente à significativa importância que os respondentes atribuíram à informação contabilística, este trabalho de investigação confirma as conclusões de Nunes e Sarrasqueiro (2004), que apontam no mesmo sentido. Em sentido inverso, Petry e Nascimento (2009) sugerem, no âmbito do estudo que realizaram, que os gestores das empresas da amostra talvez não compreendam perfeitamente o potencial da contabilidade como uma das principais fonte de informação económica e financeira para o planeamento, execução e controlo da gestão.

Outro aspeto convergente com o estudo de Nunes e Sarrasqueiro (2004) tem a ver com a comparação dos indicadores da empresa com os da concorrência (*benchmarking*), item ao qual, em ambas as investigações, foi atribuída importância bastante modesta, bem abaixo da média global de todas as frequências.

Estas conclusões, não estão em conformidade com Jordan, *et al.* (1999). Estes autores referem que, a definição de padrões e o seu confronto permanente com as realizações e destas com os equivalentes da concorrência (*benchmarking*), constitui um dos aspetos fundamentais da



moderna contabilidade de gestão. Ilias *et al.* (2010) consideram que as razões pelas quais as pequenas empresas se recusam a implementar a contabilidade de gestão e a utilizar técnicas mais avançadas (e. g. *Balanced Scorecard*, custeio baseado em atividades, *Benchmarking*) se pode ficar a dever ao aumento de custos e à necessidade de formar pessoas.

Relativamente à demonstração dos fluxos de caixa, tanto neste estudo como no de Nunes e Sarrasqueiro (2004), foi-lhe atribuído um grau de importância inferior à média da variável, o que, atualmente, não atende ao objetivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais (Decreto-Lei nº 158/2009, de 13/7, que aprova o Sistema de normalização contabilística. Tal pode ficar a dever-se ao facto das pequenas entidades estarem dispensadas de apresentar a demonstração dos fluxos de caixa.

#### **Q.11. O sistema de contabilidade das PME gera informação sobre custos da qualidade?**

Este aspeto não é prática adotada em mais de metade das empresas, provavelmente devido à circunstância da norma NP EN ISO 9001:2008 não incluir qualquer requisito que expressamente obrigue as organizações a demonstrarem a gestão dos seus custos da qualidade.

Neste aspeto, as empresas mostraram-se afastadas, designadamente de Juran e Gryna (1991), Crosby (1994), Feigenbaum (1994), que recomendam a gestão dos custos da qualidade. A este propósito, Pires (2007) refere que esta é uma deficiência que tem que ser eliminada, sob pena da qualidade não poder ser gerida eficazmente.

A informação sobre custos da qualidade mais frequentemente disponível nas empresas da amostra, é a que se obtém diretamente da contabilidade, constatação alinhada com Zimak (2000), ao referir que este é o método tradicional de recolha de dados, o mais corrente e o mais fácil de utilizar.

Como principal razão para que os seus sistemas de contabilidade não produzam informação sobre custos da qualidade, as participantes alegaram dificuldades na implementação do sistema de custos da qualidade, também encontradas na bibliografia citada, como é o caso dos custos intangíveis da qualidade (Surver *et al.*, 1992; Stiles e Mick, 1997; AECA, 2003) e insuficiência dos sistemas tradicionais de contabilidade (Surver *et al.*, 1992; Robles Jr., 2003; Gracia e Dzul; 2007; Pérez e Casas Novas, 2009).

A partir dos resultados obtidos pode-se concluir que é possível tratar uma parte significativa dos custos tangíveis da qualidade, através dos sistemas de contabilidade financeira e de gestão tradicionais, sendo impossível ignorar os custos intangíveis da qualidade, com fraca visibilidade mas com uma importância relativamente maior, os quais não podem ser tratados com recurso a sistemas de contabilidade tradicionais, fazendo apelo ao uso de estimativas fiáveis.

#### **5.4. Compêndio**

As principais conclusões deste estudo vão ser compiladas, recorrendo ao modelo que o inspirou, e relacionadas com as variáveis-chave (Figura,12): Sistema de gestão da qualidade (Variável-chave I) e Sistema de contabilidade (Variável-chave II).

De acordo com Fortin (2003), as conclusões, último elemento de um relatório de investigação, devem indicar a posição do investigador, face aos resultados obtidos. Incluem enunciados concludentes ou um julgamento sobre os resultados obtidos, positivos ou negativos.

Para cada uma das questões de investigação, numeradas de 1 a 11, apresentam-se as principais conclusões, no sentido de lhes dar resposta, indicando, para cada uma, a principal consequência (em *itálico*), à luz da experiência e do percurso profissional e académico do investigador (Figura 12).

**Figura 12 – Conclusões do estudo, relacionadas com o modelo da investigação**



**As PME participantes atribuem um papel importante à contabilidade para fins fiscais e legais e também para a gestão, mas devem usá-la para fins menos tradicionais e mais avançados , para serem mais eficientes, produtivas e competitivas.**

**Fonte:** Elaboração própria

Da análise da Figura 12 resultam consequências positivas e negativas, sintetizadas no Quadro 15:

**Quadro 15 – Consequências positivas e negativas**

Consequências Positivas		Consequências negativas	
Q1	Forte orientação para a qualidade	Q2	Fraca aderência ao planeamento e controlo
Q4	Orientação para o mercado e para o interior da organização	Q3	Fraca aderência ao trabalho em equipa
Q4/5	Os benefícios superam as dificuldades	Q5	Fraco compromisso com a preparação do futuro
Q6	Convergência entre benefícios esperados do SGQ e efeitos obtidos	Q8	Necessidade de divulgar a qualidade
Q7	Orientação para o mercado e para o interior da organização	Q9	Orientação para o interior da organização
		Q10	Maior importância dos fins tradicionais
		Q11	Dificuldades com sistemas de custos da qualidade

**Fonte:** Elaboração própria

Independentemente da importância de cada uma das consequências referidas no Quadro 15, verifica-se que existe equilíbrio entre as consequências positivas e negativas resultantes da análise dos resultados relativos à variável I – Sistema de gestão da qualidade.

O mesmo não se pode afirmar relativamente aos aspetos investigados no âmbito da variável II – Sistema de contabilidade, porquanto as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas participantes, na sua maior parte, micro e pequenas empresas, continuam a utilizar a contabilidade, antes de tudo, para o cumprimento das obrigações fiscais e outras exigências legais e, só depois, para os aspetos mais tradicionais da gestão, como sejam o controlo das relações com terceiros, das variações no património e apuramento de resultados.

### 5.5. Limitações do estudo

D'Oliveira (2007) assevera que não existem trabalhos de investigação perfeitos, apresentando limitações das quais o investigador pode estar consciente (associadas a problemas de validade interna) ou não (associadas a problemas de validade externa). Naturalmente, as limitações do estudo apresentadas em seguida, hão de circunscrever-se à primeira categoria.

Apesar das vantagens que apresenta (rapidez, menor custo, melhor controlo dos enviesamentos) o **inquérito por questionário** não permite ir tão em profundidade como a entrevista (Fortin, 2003), uma vez que não é possível colocar questões adicionais. Hill e Hill (2009:350) chegam a afirmar que “são frequentes as pessoas que não confiam muito num inquérito por questionário (...)”. Acresce ainda a **fraca taxa de respostas** que, no caso vertente, se quedou pelos 12,2%, e a falta de controlo sobre a forma como os questionários são preenchidos e enviados pelo correio (Fortin, 2003; Barañano, 2008).

Uma vez que Fortin (2003) aponta taxas de resposta a questionários enviados pelo correio, na ordem dos 25 a 30%, a representatividade da amostra está posta em causa (D'Oliveira, 2007; Hill e Hill, 2009).

Dado o reduzido número de empresas sem sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado (36), optou-se por tratar os dados globalmente. Relativamente à **dimensão da amostra** das pequenas e médias empresas não certificadas, devido à escassez de recursos (humanos, financeiros e tempo), não foi além de 1%, o que também afeta a representação do universo inquirido.

De acordo com Domingues (2003), tendo-se recorrido largamente a **escalas ordinais**, as medidas estatísticas apresentadas – média e desvio padrão – são usadas com pouca propriedade estatística, por serem mais adequadas a escalas de intervalo ou de razão, onde as categorias apresentam a mesma distância escalar. No entanto, Hill e Hill (2009) referem que, quando a distribuição das respostas é unimodal e mais ou menos normal, é vulgar tratar os valores numéricos ligados às respostas, como tendo sido obtidos através de uma escala métrica, legitimando assim a utilização das medidas utilizadas (média e desvio padrão).

Face às limitações da metodologia utilizada, não é possível generalizar os resultados à população inquirida. Fortin (2003) afirma que os resultados que não podem ser generalizados contribuem pouco para o avanço do conhecimento científico. No entanto, os resultados permitem aumentar o conhecimento sobre as realidades observadas e pode aumentar a capacidade de generalização de resultados em estudos futuros que a seguir se recomendam.

## 5.6. Propostas de Investigação Futuras

Consciente das limitações do trabalho desenvolvido, o investigador deve sugerir estudos futuros para as ultrapassar (D'Oliveira, 2007) e futuras vias de investigação descobertas com os resultados obtidos (Barañano, 2008).

Nesta conformidade, para finalizar este trabalho de investigação, sugerem-se novos estudos para:

- Colmatar as limitações do método, quanto à representatividade da amostra;
- Aclarar os modelos de custos da qualidade que as empresas usam de facto, uma vez que os resultados obtidos nesta investigação apontam para a utilização de dois modelos em simultâneo, por parte de algumas empresas, o que não é plausível;
- Esclarecer qual o nível dos conhecimentos das PME sobre gestão da qualidade, porquanto alguns respondentes referiram a falta de formação, a inaplicabilidade do SGQ às empresas, desconhecem os seus benefícios e não sentem necessidade de o implementar;
- Replicar o estudo junto das entidades do setor não lucrativo (ESNL), dada a crescente importância do terceiro setor para a economia e para a sociedade;
- Investigar a organização dos sistemas de informação contabilística das empresas, para verificar (1) se a contabilidade é processada interna ou externamente; (2) se dispõem de sistemas integrados - *Enterprise Resource Planning* (ERP) – ou módulos independentes; (3) se existem diferenças substanciais na informação de suporte à tomada de decisão, numa e noutra situação; (4) qual a importância da informação extracontabilística para a tomada de decisões;
- Investigar as práticas informais dos pequenos empresários que garantem a continuidade dos seus negócios criando os seus próprios modelos de gestão das suas empresas, uma vez que para grande parte deles a contabilidade é, em primeiro lugar, uma formalidade obrigatória que pode deixar de o ser nos moldes atuais, face às iniciativas da Comissão Europeia para reduzir os encargos administrativos das pequenas empresas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- ACEVEDO, Claudia R. & NOHARA, Juliana J. (2007). *Monografia no Curso de Administração – Guia completo de conteúdo e forma*. São Paulo, Brasil: Atlas.
- AECA - Asociación Española de contabilidad y administración de Empresas (1998). *Principios de Contabilidad de Gestión- Sistema de Costes Basado em las Actividades*. Madrid, Espanha: AECA.
- \_\_\_\_\_ (2003). *Principios de Contabilidad de Gestión - Costes de Calidad*. Madrid, Espanha: AECA.
- ALI, Azlan S. & RAHMAT, Ismail (2010). The performance measurement of construction projects managed by ISO-certified contractors in Malaysia. *Journal of Retail & Leisure Property*, Vol. 9, Nº 1, pp. 25-35.
- ÁLVAREZ, Carlos A. F. (2002). Utilidad del coste de calidad total en la gestión empresarial. *Boletín económico ICE: Información Comercial Española*, Nº 2729, pp. 15-22.
- ALVES, M. C. G. (2003). Relevância da Informação Contabilística – Abordagem teórica e Estudo Empírico. In *Proceedings of the XIII Jornadas Hispano\_Lusas de Gestión Científica - La Empresa Familiar en un Mundo Globalizado*, pp. 361-370, retirado de [http://www.ti.usc.es/lugo-xiii-hispano-lusas/04\\_programa.htm#Programa%20Definitivo](http://www.ti.usc.es/lugo-xiii-hispano-lusas/04_programa.htm#Programa%20Definitivo), em 15/09/2011.
- ALVES, Maria C. G. & USSMAN, Ana M. (2006). O valor da informação contabilística na ótica do produtor e do utilizador da informação – estudo empírico. *Contabilidade e Gestão*, Nº 2, pp. 117-138.
- ANTÓNIO, Nelson S. & TEIXEIRA, António (2007). *Gestão da Qualidade – de Deming ao modelo de excelência da EFQM*. Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- ANTÓNIO, Nelson & TEIXEIRA, António (2009). *QualStrategi: cuidar do presente e preparar o futuro*. In: Saraiva, Margarida e Teixeira, António (Ed.) *TMQ – Qualidade: A qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, Vol. 0, Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- BARAÑANO, Ana M. (2008). *Métodos e Técnicas de Investigação em gestão – Manual de apoio à realização de trabalhos de investigação*. Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo
- BARÇANTE, Luiz C. (1998). *Qualidade total, uma visão brasileira: o impacto estratégico na universidade e na empresa*. Rio de Janeiro, Brasil: Ed. Campus.
- BEATTIE, Ken R. & SOHAL, Amrik S. (1999). Implementing ISO 9000: a study of its benefits among Australian organizations. *Total Quality Management*, Vol. 10, Nº 1, pp. 95-106.
- BOIRAL, Oliver (2003). ISO 9000: Outside on the Iron Cage. *Organization Science*, Vol. 14, Nº 6, pp. 720-737.
- BOIRAL, O. & ROY, Marie J. (2007). ISO 9000: integration rationales and organizational impacts. *The International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 27, Nº 2, pp. 236-247.
- BORGES, António; Rodrigues, Azevedo & Morgado, José (2002). *Contabilidade e Finanças para a Gestão*. Lisboa, Portugal: Áreas Editora.
- BRANCO, Rui (2008). *O Movimento da Qualidade em Portugal: O Contributo da Gestão da Qualidade para a Gestão Global das Organizações*. Porto, Portugal: Grupo Editorial Vida Económica.
- CAIADO, António C. P. (2008). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lisboa, Portugal: Áreas Editora.

- CAPRICHIO, Lina & LOPES, Albino (2007). *Manual de Gestão da Qualidade*. Lisboa, Portugal: Editora RH.
- CARVALHO, João B. C. & MORAIS, Óscar, M. M (2003). O Ensino da Contabilidade Analítica ou de Custos em Portugal, *VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos e I Congreso de la Asociación Uruguaya de Costos*, 26-28 Nov., Punta del Este, Uruguay.
- CARVALHO, Marly M. *et al.* (2006). *Gestão da qualidade: teoria e casos*. Rio de Janeiro, Brasil: Elsevier Editora.
- CASADESÚS, Martí & GIMÉNEZ, Gerusa (2001). Los beneficios de la implantación de la normativa ISO 9000: estudio empírico en 288 empresas de Cataluña. *Cuadernos de economía y dirección de la empresa*, Nº 9, pp. 285-302.
- CASADESÚS, Martí; GIMÉNEZ, Gerusa & HERAS, Iñaki (2001). Benefits of ISO 9000 implementation in Spanish industry. *European Business Review*, Vol. 13, Nº 6, pp. 327-335.
- CASADESÚS, Martí; KARAPETROVIC, Stanislav & HERAS, Iñaki (2004a). Beneficios e costes de la implantación de la normativa de calidad ISO 9000: un estudio comparativo (1998-2002). *Revista de economía y Empresa*, Nº 51, Vol. XXI, pp. 57-74.
- CASADESÚS, Martí; HERAS, Iñaki & ARANA, German (2004b). Costes y beneficios de la implantación de la normativa de calidad ISO 9000. Evolución temporal. *Congreso nacional de ACEDE 2004*, Murcia, España.
- CASADESÚS, Martí & HERAS, Iñaki (2005). El boom de la calidad en las empresas españolas. *Universia Business Review*, Nº 007, pp. 90-101.
- CASADESÚS, Martí; HERAS, Iñaki & KARAPETROVIC, Stanislav (2009). Sistemas de gestión estandarizados: existen sinergias? *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, Vol. XVIII, Nº 2, pp. 161-174.
- CE – Comissão Europeia (2008). Comunicação da Comissão das Comunidades Europeias ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões, da iniciativa política «Think Small First» - Um «Small Business Act» para a Europa. Bruxelas, Bélgica.
- \_\_\_\_\_ (2008). Prioridade às PME: A Europa é boa para as PME e as PME são boas para a Europa. Edição 2008, Bruxelas, Bélgica.
- \_\_\_\_\_ (2009). Relatório sobre a aplicação do SBA («Small Business Act»). Bruxelas, Bélgica.
- \_\_\_\_\_ (2011). Revisão do SBA: Small Business Act europeu: reforçar as pequenas empresas e incentivar o crescimento. Bruxelas, Bélgica.
- CHÉR, Rogério (1991). *A Gerência das Pequenas e Médias Empresas: o que saber para administrá-las*. São Paulo, Brasil: Ed. Maltese.
- CLANCY, Donald K. & COLLINS, Frank (1979). Informal accounting information systems: some tentative findings. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 4, Nº 1/2, pp. 21-30.
- COCIORVA, Aliona (2009), *Planeamento e controlo dos custos da qualidade nas empresas portuguesas certificadas*. Dissertação de mestrado, Universidade de Évora, Portugal.
- COELHO, Joaquim P.; CUNHA, Luisa M. & MARTINS, Inês L. (2008). *Inferência Estatística – Com utilização do SPSS e G\* Power*. Lisboa, Portugal: Edições Sílabo.
- CROSBY, Philip B. (1979). *Quality is free: the art of making quality certain*. New York, EUA: McGraw-Hill.



- CROSBY, Philip B. (1984). *Quality without Tears*. New York, EUA: McGraw-Hill
- CROSBY, Philip B. (1994). *Qualidade é investimento*. Rio de Janeiro, Brasil: José Olimpo.
- CRUZ, C. Pereira (2006). *Balanced Scorecard – Concentrar uma organização no que é essencial*. Porto, Portugal: Ed. Vida Económica.
- CRUZ, Sonia; ÚBEDA Joan E. & LLIMINANA, Jose (2005), Principales motivos que conducen a la implantación de un sistema de gestión de la calidad y principios que subyacen. In: *Matorrell O, editor. Decisiones basadas en el conocimiento y en el papel social de la empresa*, A Coruña, Espanha, AEDEM, pp. 713-728.
- D'OLIVEIRA; Teresa (2007). *Teses e dissertações – Recomendações para a elaboração e estruturação de trabalhos científicos*. Lisboa, Portugal: Editora RH.
- DEMING, William. E. (1990). *Qualidade: A revolução da administração*. São Paulo, Brasil: Marques-Saraiva.
- DEPEXE, Marcelo D & PALADINI, Edson P. (2008). Benefícios da implantação e certificação de sistemas de gestão da qualidade em empresas construtoras. *Revista Gestão Industrial*, Vol. 04, Nº 02, pp. 145-161.
- DOMINGUES, Ivo (2003). *Gestão da Qualidade nas Organizações Industriais – Procedimentos, práticas e paradoxos*. Oeiras, Portugal: Celta Editora.
- ESCANCIANO, Carmen (1998). La certificación ISO 9000: Implantación e efectividad en el principado de Asturias. *RDM: Revista de minas*, Nº 17-18, pp. 129-137.
- ESCANCIANO, Carmen (2001). La empresa española y su opinión sobre el ISO 9000. Análisis de los resultados de un estudio empírico. *Economía Industrial*, V (341), pp.151-159.
- ESCANCIANO, Carmen (2002). Certificación ISO 9000 en España: dificultades versus satisfacción empresarial. *Dirección e organización: Revista de dirección e administración de empresas*, Nº 27, pp. 148-156.
- ESCANCIANO, Carmen; FERNÁNDEZ, Esteban & VÁSQUEZ, Camilo (2003). Influencia de la certificación ISO 9000 en el avance de la empresa española hacia la calidad total. *Cuadernos de economía y dirección de la empresa*, Nº 14, 99-113.
- Eurostat (2011). *Portal das Pequenas e Médias Empresas*. [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/european\\_business/special\\_sbs\\_topics/small\\_medium\\_sized\\_enterprises\\_SMEs](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/european_business/special_sbs_topics/small_medium_sized_enterprises_SMEs). Consultado em 16/08/2011.
- FEIGENBAUM, Armand V. (1956). Total quality control. *Harvard Business Review*, Vol. 34, Nº 6, pp. 93-101.
- FEIGENBAUM, Armand V. (1994). *Controlo da Qualidade Total*. São Paulo, Brasil: Makron Books.
- FERNÁNDEZ, Carlos A. (2002). Utilidad del coste de calidad total en la gestión empresarial. *Boletín económico ICE: Información Comercial Española*, Nº 2729, pp. 15-22.
- FERREIRA, Rogério F. & FERREIRA, Leonor F. (2003). La Contabilidad de Gestión en Portugal. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Vol. I, Nº 1, pp. 109-136.
- FORTIN, Marie-Fabeinne (2003). *O Processo de Investigação – Da concepção à realização*. Loures, Portugal: Lusociência.
- FREIRE, Adriano (1997). *Estratégia – Sucesso em Portugal*. Lisboa, Portugal / S. Paulo, /Brasil: Editorial Verbo.

- GOTZAMANI, Katerina & TSOTRAS, George (2001). An empirical study of the ISO 9000 standards' contribution towards total quality management. *The international Journal of Operations & Production Management*, Vol. 21, Nº 10, pp. 1326-1342.
- GOTZAMANI, Katerina (2010). Results of an empirical investigation on the anticipated improvement areas of the ISO 9001:2000 standard. *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 21, Nº 6, pp. 687-704.
- GRACIA, Santos & DZUL, Luís A. (2007). Modelo PAF de costes de la calidad como herramienta de gestión en empresas constructoras: una visión actual. *Revista Ingeniería de Construcción*, Vol. 22, Nº 1, retirado de <http://www.ing.puc.cl/ric>, em 15/09/2011.
- HERAS, Iñaki & CASADESÚS, Martí (2006). Los estándares internacionales de sistemas de gestión: pasado, presente y futuro. *Boletín ICE: Información Comercial Española*, Nº 2876, pp. 45-61.
- HERAS, Iñaki; CASADESÚS, Martí & KARAPETROVIC, Stanislav (2006). El futuro de los sistemas de gestión de empresas basados en estándares: más allá de los sistemas de gestión de la calidad. *XVI Congreso nacional de ACEDE*, Septiembre 2006, Valencia, España.
- HERAS, Iñaki; MARIMON, Frederic & CASADESÚS, Martí (2009). Impacto competitivo de las herramientas para la gestión de la calidad. *Cuadernos de economía y dirección de la empresa*, Nº 41, pp. 007-036.
- HILL, Manuela & HILL, Andrew (2009). *Investigação por questionário*. Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (2008). *Sobre as PME em Portugal*. Lisboa, Portugal: IAPMEI.
- ILIAS, Azleen; RAZAK, Mohd Z. A. & YASOA, M. R. (2010). The preliminary study of management accounting practices (MAPs) in Small Business. *Global Business and Management Research: An International Journal*, Vol. 2, Nº 1, pp. 79-88.
- INE – Instituto Nacional de Estatística, I. P. (2007), *Empresas em Portugal 2005*, Lisboa, Portugal
- \_\_\_\_\_ (2008), *Empresas em Portugal 2006*, Lisboa, Portugal
- \_\_\_\_\_ (2009), *Empresas em Portugal 2007*, Lisboa, Portugal
- \_\_\_\_\_ (2010), *Empresas em Portugal 2008*, Lisboa, Portugal
- \_\_\_\_\_ (2011), *Empresas em Portugal 2009*, Lisboa, Portugal
- IPQ - Instituto Português da Qualidade (1994). Norma Portuguesa NP 4239, Bases para a quantificação dos custos da qualidade. Caparica, Portugal: IPQ.
- \_\_\_\_\_ (2001), *Custos da Qualidade*. Caparica, Portugal: IPQ.
- \_\_\_\_\_ (2008), Norma Portuguesa NP EN ISO 9001:2008, Sistema de gestão da qualidade – Requisitos. Caparica, Portugal: IPQ.
- ISO - *International Organization for Standardization* (2009a). Selection and use of de ISO 9000 family standards. Geneve, Suíça: ISO.
- \_\_\_\_\_ (2009b), International standard ISO 9004:2009(E). Geneve, Suíça: ISO.
- \_\_\_\_\_ (2011), ISO 9000 – *Quality management*. [http://www.iso.org/iso/iso\\_catalogue/management\\_and\\_leadership\\_standards/quality\\_management.htm](http://www.iso.org/iso/iso_catalogue/management_and_leadership_standards/quality_management.htm), consultado em 17/09/2011
- JOHNSON, H. T. & KAPLAN, R. S. (1996). *A relevância da contabilidade de custos*. Rio de Janeiro, Brasil: Ed. Campus.

- JORDAN, H.; NEVES, J. & RODRIGUES, J. (1999). *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. Lisboa, Portugal: Áreas Editora.
- JURAN, J. M. (1993). Made in U.S.A: A renaissance in qualitat. *Harvard Business Review*, July–August, pp. 42-50.
- JURAN, J. M. (1997). *A qualidade desde o projeto*. São Paulo, Brasil: Pioneira.
- JURAN, J. M. & GRYNA, Frank M. (1991). *Controlo da qualidade - Handbook – Conceitos, políticas e filosofia da qualidade*. São Paulo, Brasil: McGraw-Hill e Makron Books.
- KARAPETROVIC, Stanislav; CASADESÚS, Martí & HERAS, Iñaki (2010). What happened to the ISO 9000 lustre? An eight-year study. *Total Quality Management*, Vol. 21, Nº 3, pp. 245-267.
- KARIPIDIS *et al.* (2009). Factors affecting the adoption of quality assurance system in small food enterprises. *Food Control*, Nº 20, pp. 93-98.
- LABATUT, Gregorio; POZUELO, José & VERES, Ernesto J. (2009). Modelización temporal de los ratios contables en la detección del fracaso empresarial de la PYME española. *Revista Española de Financiación Y Contabilidad*, Vol. XXXVIII, Nº 143, pp. 423-447.
- LINS, Bernardo F. E. (sem data). Custos da qualidade: uma ferramenta gerencial.
- LINS, Bernardo F. E. (1993). Ferramentas básicas da qualidade. *Rev. Ciência da Informação*, Vol. 22(2), pp. 153-161.
- LLOPIS, Juan & TARÍ, Juan J. (2003). The importance of internal aspects in quality improvement. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 20, pp. 304–324.
- LOPES, Carlos A. R. (2010), *Consolidação de Contas – De acordo com o SNC e Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS)*. Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- LUNDMARK, Erik & WESTELIUS, Alf (2006). Effects of Quality Management According to ISO 9000: A Swedish Study of the Transit to ISO 9000:2000. *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol.17:8, pp. 1021 — 1042.
- MACHADO, José R. B. (1998). *Contabilidade Financeira - Da perspectiva da determinação dos resultados*. Lisboa, Portugal: Protocontas.
- MAGD, Hesham, A. E. (2006). An investigation of ISO 9000 adoption in Saudi Arabia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, Nº 2, pp. 132-147.
- MARIMON, Frederic; HERAS, Iñaki & CASADESÚS, Marti (2005). Análisis y un modelo de la difusión internacional de las normas ISO 9000 e ISO 14000. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, Vol. XIV, Nº 4, pp. 81-100.
- MATEUS, Augusto (2010). Entrevista: Ao contrário das outras, que eram crises de insuficiência de despesa, esta é uma crise de despesa a mais. *Ingenium – A engenharia portuguesa em revista*, Especial XVIII Congresso, II série, Nº 120, p.p. 60-64.
- MATTOS, Jarbas C. (1997). *Custos da qualidade como ferramenta de gestão da qualidade: conceituação, proposta de implantação e diagnóstico nas empresas com certificação ISO 9000*. Dissertação de mestrado, UFSCAR, São Carlos, Brasil.
- MATTOS, Jarbas C. & TOLEDO, José C. (1998). Custos da qualidade: diagnóstico nas empresas com certificação ISO 9000. *Gestão e Produção*, Vol. 5, Nº 3, pp. 312-324.
- MEDEIROS, Eduardo R.(2000). *Economia internacional*. Lisboa, Portugal: ICSP.
- MOLDASHEV, Kairat (2009). Adoption of ISO 9000 by Companies in Kazakhstan: reasons for adoption, perceptions by managers, and benefits for companies. *Central Asia Business Journal*, Vol. 2, pp. 78-82.

- MORILLO, M. & MARISELA C. (2010). Sistemas de costos de calidad para establecimientos de alojamiento turístico. *Actualidad Contable FACES*, N° 20, pp. 98-113.
- MOTA, A.; NOVO, A.; INFANTE, B.; FERREIRA, P. & ANDRADE, R. (2008) *Anuário Certificação & Qualidade* 2008. Porto, Portugal: Publicações Diretas.
- MOURA, Luciano R. (1997). *Qualidade simplesmente total: uma abordagem simples e prática da gestão da qualidade*. Rio de Janeiro, Brasil: Qualitymark Editora.
- NUNES, Leonor C. F. & SARRASQUEIRO, Zélia, M. F. (2004). A informação contabilística nas decisões das pequenas empresas. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, N° 36, pp. 87-96.
- OAKLAND, John S. (1994). *Gerenciamento da qualidade total – TQM*. São Paulo, Brasil: Ed. Nobel
- OFORI, George & GANG, Gu (2001). ISO 9000 certification of Singapore construction enterprises: its costs and benefits and its role in the development of the industry. *Engineering, construction and architectural management*, N° 2, pp. 145-157.
- OLIVEIRA, R. D. & SALLES, J. A. A. (2002). Inteligência competitiva em micro, pequena e média empresa: um estudo de caso. In: *XXII ENEGEP e VII International Conference on Industrial Engineering and Operations Management*, Anais XXII ENEGEP e VII ICIEOM, Curitiba, Brasil.
- PEÑA, Aura E. (2005). El sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas - un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida, Venezuela. *Actualidad Contable FACES*, año 8, N° 11, pp.67-79.
- PEREIRA, Artur M. & GANHÃO, Fernando N. (1992). *A gestão da qualidade – Como implementá-la na empresa*. Lisboa, Portugal: Biblioteca de gestão moderna.
- PÉREZ, Esteban & CASAS NOVAS, J. L. (2009). *Costes de calidad y de no calidad: delimitación de conceptos y reflexiones en cuanto al papel de la contabilidad de gestión*. In: Saraiva, Margarida e Teixeira, António (Ed.) *TMQ – Qualidade: A qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, Vol. 0, Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- PETRY, Luiz I. & NASCIMENTO, Auster, M. (2009). Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, V. 20, N° 49, pp. 109-125.
- PINTO, Abel & SOARES, Iolanda (2009). *Sistemas de gestão da qualidade – Guia para a sua implementação*. Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- PIRES, António R. (2004). *Qualidade - Sistemas de gestão da qualidade*. Lisboa, Portugal: Edições Sílabo.
- \_\_\_\_\_ (2007), *Qualidade - Sistemas de gestão da qualidade*. (3ª Ed. rev.). Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- PISKAR, Franka & DOLINSEK, Slavko (2006). Implementation of ISO 9001: from QMS to business model. *Industrial Management e data Systems*, Vol. 106, N° 9, pp. 1333-1343.
- POKSINSKA, Bozena; EKLUND, Jörgen A. E.; JÖRN, Dahlgaard & JENS J. (2006). ISO 9001:2000 in small organizations. *The International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 23, N° 5, pp.490-512.
- POKSINSKA, Bozena; JÖRN, Jens & ANTONI, Marc (2002). The state of ISO 9000 certification: a study of Swedish organizations. *The TQM Magazine*, Vol. 14, N° 5, pp.297-306.
- PORTER, Michael E. (1986). Competition in global industries: a conceptual framework. In *M. Porter (ed.) Competition in Global Industries*, Harvard Business School Press, Boston, EUA.

- RECKZIEGEL, Valmor; SOUSA, Marcos A. & DIEHL, Carlos A. (2007). Práticas de gestão de custos adoptadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do estado do Paraná. *RGBN*, Vol. 9, Nº 23, pp. 14-27.
- ROBINSON, R. B. & PEARCE, J. A. (1984). Research thrusts in small firm strategic planning. *Academy of management review*, Vol. (9) 1, pp. 128-137.
- ROBLES Jr., António (2003). *Custos da Qualidade: aspectos económicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental*. São Paulo, Brasil: Atlas.
- RODRIGUES, Lourenço (2000). *Estratégia, configuração organizacional e performance empresarial – O caso das PME excelência*. Maputo, Moçambique: Ed. Métier.
- RODRIGUES, Marcus V. C. (2006). *Ações para a Qualidade GEIQ: Gestão Integrada para a Qualidade - Padrão Seis Sigma - Classe Mundial*. Rio de Janeiro, Brasil: QualityMark.
- SAMPAIO, Paulo A. C. A. (2008). *Estudo do Fenómeno ISO 9000: Origens, Motivações, Consequências e Perspectivas*. Tese de doutoramento (inérita), Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- SANSALVADOR, Manuel E. & GONZÁLEZ, José F. (2000). La valoración de las quejas como aproximación al coste total de la calidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIX, N.º 104, pp. 293-319.
- \_\_\_\_\_ (2002). La implantación de sistemas de costes totales de la calidad: Una propuesta metodológica. *Partida Doble*, N.º 133, pp. 68-79.
- SANSALVADOR, Manuel E.; REIG, Javier; & CAVERO, José A. (2004). Los Costes Intangibles de la Calidad: Propuesta Metodológica de Cuantificación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, N.º 122, pp. 741-771.
- SANSALVADOR, Manuel E. & CAVERO, José A. (2005). Los Costes de la Calidad en organizaciones ISO 9000: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, N.º 127, pp. 899-924.
- SARAIVA, Margarida (2004). *Gestão da qualidade total – Uma proposta de implementação no ensino superior português*. Tese de doutoramento (inérita), ISCTE, Lisboa, Portugal.
- SARAIVA, Margarida & ROLO, Ana (2009). *Qualidade e inovação: principais implicações nas organizações portuguesas*. In: Saraiva, Margarida e Teixeira, António (Ed.) *TMQ – Qualidade: A qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, Vol. 0, Lisboa, Portugal: Ed. Sílado.
- SARAIVA, Pedro *et al.* (2010). *O Futuro da Qualidade em Portugal*. Lisboa, Portugal: APQ.
- SHANK, John K & GOVINDARAJAN, Vijay (1997). *A revolução dos custos*. Rio de Janeiro, Brasil: Ed. Campus.
- SHARMA, Divesh S. (2005). The association between ISO 9000 certification and financial performance. *The international journal of accounting*, N.º 40 pp. 151-172.
- SINGELS, Jeroen; RUEL, Gwenny & VAN DE WATER, Henny (2001). ISO 9000 series - Certification and performance. *The International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 18, Iss. 1, pp. 62-75.
- SINGH, Chandandeep & SAREEN, Kuldeep (2006). Effectiveness of ISO 9000 standards in Indian educational institutions: a survey. *Int. J. Services Technology and Management*, Vol. 7, N.º 4, pp. 403-415.

- SOARES, José E. F. & ALMEIDA, Isabel (2009). *Qualidade: tendências atuais e futuras*. In: Saraiva, Margarida e Teixeira, António (Ed.) *TMQ – Qualidade: A qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, Vol. 0, Lisboa, Portugal: Ed. Sílado.
- SOUSA, Andreia A. & PEREIRA, Samuel, A. (2008). A relevância da informação na gestão pela qualidade. *Revista Contabilidade e Gestão – Portuguese Journal of Accounting and Management – Revista Científica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Nº 6, pp. 67-87.
- SOUZA, M. António de & COLLAZIOL, Elizandra (2006). Planejamento e Controlo dos Custos da Qualidade: Uma investigação da prática empresarial. *R. Cont. Fin. – USP*, Nº 41, pp. 38-55.
- SOWER, Victor E. & QUARTES, Ross. (2007). Cost of Quality Usage and its Relationship to Quality System Maturity. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 24, Nº. 2, pp. 121-140.
- STILES, Renee A. & MICK, Stephen S (1997). What is the cost of controlling quality? Activity-based cost accounting offers an answer. *Journal of Healthcare Management*, Vol.42, Nº 2; p. 193.
- SUN, Hongyi & CHENG, Tsz-Kit (2002). Comparing reasons, practices and effects of ISO 9000 certification and TQM implementation in Norwegian SMEs and large firms. *International Small Business Journal*, Vol. 20(4), pp. 421-442.
- SURVER, James D; NEUMANN, Bruce R. & BOLES, Keith E. (1992). Accounting for the costs of quality. *Healthcare Financial Management*, Vol. 46-9, ABI/INFORM Complete, p. 28.
- TARÍ, Juan J. (2001). Aspectos que garantizan el éxito de un sistema de calidad. *Forum Calidad*, año 13, Nº 127, pp. 34-38.
- TAYLES, Mike; WOODS, Margaret & SEARY Derek (1996). The costing of process quality: opportunities for new accounting practices. *Management accounting*, Vol. 16. pp. 28-30.
- VLOEBERGHS, Daniël & BELLENS, Jan (1996). ISO 9000 in Belgium: Experience of belgian quality managers and HRM. *European management journal*, Vol. 14, nº 2, pp. 207-211.
- WERNKE, Rodney & BORNIA, António C. (2000). Considerações acerca dos conceitos e visões sobre os custos da qualidade. *Rev. FAE*, Vol. 3, Nº 2, pp. 77-88.
- WHITE, G. T. R. *et al.* (2009). The implementation of a quality management system in the not-for-profit sector. *The TQM Magazine*, Vol. 21, Nº 3, pp. 273-283.
- YAHYA, Salleh & GOH, Wee-Keat (2001). The implementation of an ISO 9000 quality system. *The International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 18, Nº 9, pp. 941-966.
- ZARAMDINI, Walid (2007). An empirical study of the motives and benefits of ISO 9000 certification: the UAE experience. *The International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 24, Nº 5, pp. 472-491.
- ZENG, S. X. & TIAN, P. (2007). Overcoming barriers to sustainable implementation of the ISO 9001 system. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, Nº 3, pp. 244-254.
- ZIMAK, Gary (2000). Cost of quality (COQ): Which collection system should be used? *ASQ World Conference on Quality and Improvement Proceedings*, ABI/INFORM Complete, p. 18.

## **APÊNDICES**

---

Em apêndice, juntam-se os seguintes documentos elaborados no âmbito do trabalho de investigação:

Apêndice I – Carta de apresentação que acompanhou o instrumento de recolha de dados (questionário);

Apêndice II - Questionário que utilizado no estudo empírico;

Universidade de Évora, 12 de Junho de 2009

Exmo(a). Senhor(a)

Sou aluno do Mestrado em Gestão, com especialização em Contabilidade e Auditoria, que decorre na Universidade de Évora, em parceria com a Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico de Santarém.

No âmbito do referido mestrado, estou a realizar a minha dissertação na área da Gestão da Qualidade, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Doutora Margarida Saraiva e do Dr. Jorge Casas Novas, do Departamento de Gestão de Empresas da referida Universidade.

Para concretizar este projecto, **peço-lhe que, por favor, responda ao questionário**, que junto em anexo, o qual está a ser aplicado a uma amostra representativa de Pequenas e Médias Empresas portuguesas, mesmo às de mais reduzida dimensão, com o objectivo de conhecer **a relevância dos Sistemas de Gestão da Qualidade e o papel da Contabilidade, nas Pequenas e Médias Empresas, em Portugal.**

Esse questionário, que se destina exclusivamente a fins científicos, é **totalmente confidencial**.

O questionário deve ser respondido pela Gerência / Administração ou pelo Contabilista ou ainda pelo Director(a) da Qualidade e devolvido no envelope RSF que se junta, de preferência, até ao **dia 22 de Junho de 2009**.

Se a matéria do questionário lhe suscitar qualquer dúvida, não hesite em contactar-nos, através do seguinte e-mail: [ogn.geral@mail.telepac.pt](mailto:ogn.geral@mail.telepac.pt)

Informa-se que no final do trabalho será elaborado um documento que resume as **principais conclusões**, sendo o mesmo **disponibilizado, por correio electrónico**, a todas as entidades que manifestem interesse, preenchendo o campo correspondente na caixa de texto, no início do questionário.

Com os melhores cumprimentos

P'A Equipa de Investigação

(Osvaldo Ferreira)



## Apêndice II – Inquérito por Questionário



### QUESTIONÁRIO DE INVESTIGAÇÃO



#### A RELEVÂNCIA DOS SISTEMAS DE GESTÃO DA QUALIDADE E O PAPEL DA CONTABILIDADE, NAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS, EM PORTUGAL

Este estudo insere-se no âmbito do Mestrado em Gestão, com especialização em Contabilidade e Auditoria, a decorrer na Universidade de Évora, em parceria com o Instituto Politécnico de Santarém.

O presente questionário tem como objectivo conhecer a importância que as Pequenas e Médias Empresas (PME's) atribuem à Gestão da Qualidade. Muito se tem falado das empresas de menor dimensão mas muito pouco se tem feito por elas. Por isso, aceitou-se o desafio de dedicar uma Dissertação de Mestrado ao estudo das PME's e, em particular, da sua relação com a Gestão da Qualidade, apontada por muitos autores como um importante factor de competitividade.

Neste sentido, considera-se que **a sua opinião é da mais elevada importância** para esta investigação.

O presente questionário, absolutamente **confidencial** e **anónimo**, dirige-se às PME's, mesmo às de mais reduzida dimensão. Demora cerca de **15 minutos** a responder. Não há respostas certas nem erradas. Pedimos-lhe apenas a sua opinião pessoal.

Se estiver interessado em **receber os resultados finais** deste inquérito, por favor, indique um endereço de correio electrónico para contacto:

\_\_\_\_\_@\_\_\_\_\_  
(Previsão da disponibilidade dos resultados: Dezembro 2009)

A Equipa de investigação

Por favor, assinale com **X** a(s) opção(ões) correspondente(s) à sua resposta

#### I. Sistema de Gestão da Qualidade

1	<b>A sua empresa dispõe de um Sistema de Gestão da Qualidade, mesmo que não esteja certificado?</b>						
	<b>Sim</b> <input type="checkbox"/> <b>a) Com que periodicidade é gerada a seguinte informação?</b>						
		Mensal	Trimestral	Semestral	Anual	Nunca	Outra.Qual?
	» Quantificação dos custos totais da qualidade:						
	- Prevenção, Avaliação, Falhas internas e Falhas Externas	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>6</sub>
	- Custos de conformidade e de não conformidade.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>6</sub>
	» Orçamento dos custos da qualidade.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>6</sub>
	» Cálculo dos desvios orçamentais .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>6</sub>
	» Cálculo do retorno dos investimentos em qualidade.	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>6</sub>
	» Recolha dos indicadores da qualidade da concorrência e comparação com os da empresa.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>6</sub>
	<b>b) Com que frequência utiliza as seguintes “ferramentas” da qualidade?</b>			Muitas vezes	Algumas vezes	Raramente	Nunca
	» Fluxogramas .....			<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	» Histogramas .....			<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	» Diagrama de Pareto .....			<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	» Diagrama de Ishikawa (causa-efeito ou espinha de peixe) .....			<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	» Brainstorming .....			<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	» Outras. Quais? .....			<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	<b>Não</b> <input type="checkbox"/> <b>Neste caso, indique se:</b>						
	» Já está na fase de implementação .....						<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>
	» Não tem implementado, mas pensa implementar .....						<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>
» Pensou implementar, mas abandonou a ideia...						<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	
» Nunca pensou implementar .....						<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	
<b>Porquê?</b>							
» Não se aplica à empresa .....						<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	
» Desconhece os benefícios.....						<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	
» Não sente necessidade .....						<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	
» É difícil de implementar .....						<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	
» Não produz resultados imediatos .....						<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>	
» Incerteza na recuperação do investimento ...						<input type="checkbox"/> <sub>6</sub>	
» Qualidade certificada é mais cara.....						<input type="checkbox"/> <sub>7</sub>	
» Outra. Qual? .....						<input type="checkbox"/> <sub>8</sub>	

2	<b>Indique o grau de importância que atribui aos benefícios de um Sistema de Gestão da Qualidade?</b>	Nada importante	Pouco importante	Importante	Muito importante
	▪ Maior produtividade e capacidade competitiva .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Melhor serviço após venda .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Maior satisfação dos clientes .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Maior satisfação do pessoal .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Melhor sistematização dos métodos de trabalho .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Melhor imagem dos produtos/serviços .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Melhor imagem externa da empresa .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Melhor cultura da qualidade .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Melhor partilha de informação na empresa .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Reflexão /abertura da empresa à mudança .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Redução dos custos da não qualidade .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Maior volume de negócios .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Outros (refira quais): .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>

3	<b>Que dificuldades encontrou, ou esperaria encontrar, na implementação de um Sistema de Gestão da Qualidade na sua empresa?</b>	Nada importante	Pouco importante	Importante	Muito importante
	▪ Falta de tempo .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Definição da política da qualidade .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Definição de responsabilidades de gestão .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Planeamento da qualidade .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Controlo de registos da qualidade .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Cumprimento dos requisitos para o tratamento de não conformidades e acções correctivas e preventivas .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Interesses divergentes dos vários departamentos .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Falta de formação em qualidade .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Incapacidade para aplicação de técnicas estatísticas .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Falta de meios para implementação de oportunidades de melhoria .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Compromisso entre os interesses dos clientes e os interesses da empresa .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Resistência à mudança .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
	▪ Outras (refira quais): .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>

4	<b>Tendo em conta o binómio benefícios / dificuldades, decidiria agora, ou voltaria a decidir, implementar um Sistema de Gestão da Qualidade?</b>	Não	Difícilmente	Provavelmente	Sim
		<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>

5	<b>No caso de ter implementado um Sistema de Gestão da Qualidade na sua empresa, já efectuou a sua avaliação?</b>					
	▪ Sim <input type="checkbox"/> <sub>1</sub> a) <i>Indique os efeitos obtidos</i>	Muito negativos	Negativos	Nulos	Positivos	Muito positivos
	» Produtividade / competitividade.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Serviço após venda.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Satisfação dos clientes.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Satisfação do pessoal.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Sistematização dos métodos de trabalho.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Imagem dos produtos /serviços.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Imagem externa da empresa.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Cultura da qualidade.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Partilha de informação na empresa.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Reflexão / abertura à mudança.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Custos da não qualidade.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Volume de negócios.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	» Outros (refira quais): .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>5</sub>
	▪ Não <input type="checkbox"/> <sub>2</sub>					

**A RELEVÂNCIA DOS SISTEMAS DE GESTÃO DA QUALIDADE  
E O PAPEL DA CONTABILIDADE, NAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS, EM PORTUGAL**

**6** A sua empresa tem algum Sistema de Gestão da Qualidade certificado?

▪ Sim ☐ **a) Para cada certificado, refira**

Referencial normativo	Entidade certificadora	Ano da certificação

**b) Indique as razões para a certificação do Sistema de Gestão da Qualidade e qual o seu grau de importância?**

	Nada importante	Pouco importante	Importante	Muito importante
» Garantir o compromisso com a qualidade .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Oportunidade para utilizar ferramentas para a melhoria contínua .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Melhoria do desempenho organizacional .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Pressões do mercado .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Certificação da concorrência .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Promover a imagem externa da empresa .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Motivar o pessoal .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Aproveitar subsídios estatais .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Fidelizar os clientes .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Angariar clientes mais exigentes .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
» Outras. Quais? .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>

▪ Não ☐ **Neste caso, indique se:**

» Já está em processo de certificação ..... ☐<sub>1</sub>

» Não está em processo de certificação, mas pensa certificar ..... ☐<sub>2</sub>

» Pensou certificar, mas abandonou a ideia ..... ☐<sub>3</sub>

» Nunca pensou certificar ..... ☐<sub>4</sub>

**Porquê?**

» Não se aplica à empresa ..... ☐<sub>1</sub>

» Desconhece os benefícios ..... ☐<sub>2</sub>

» Não sente necessidade ..... ☐<sub>3</sub>

» É difícil cumprir os requisitos ..... ☐<sub>4</sub>

» Não produz resultados imediatos ..... ☐<sub>5</sub>

» Incerteza na recuperação do investimento ..... ☐<sub>6</sub>

» Qualidade certificada é mais cara ..... ☐<sub>7</sub>

» Outra. Qual? ..... ☐<sub>8</sub>

**II. Sistema de Contabilidade**

**1** Indique para que fins serve o Sistema de Contabilidade da sua empresa e qual o seu grau de importância:

	Nada importante	Pouco importante	Importante	Muito importante
▪ Cumprir as obrigações fiscais e outras exigências legais .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
▪ Controlar as relações com terceiros, as variações no património e apurar resultados ...	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
▪ Apurar e controlar os custos de produção de bens e serviços .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
▪ Fornecer informação sobre custos, proveitos, activos e passivos, por segmentos .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
▪ Fornecer informação sobre fluxos de caixa.....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
▪ Responsabilizar a gestão, traduzindo financeiramente o impacto das suas decisões ....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
▪ Fornecer informação para o planeamento e o controlo da gestão .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
▪ Efectuar comparações com os indicadores de outras empresas .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
▪ Identificar a origem dos problemas e as oportunidades de melhoria .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>
▪ Outra(s) finalidade(s). Qual(ais)? .....	<input type="checkbox"/> <sub>1</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>2</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>3</sub>	<input type="checkbox"/> <sub>4</sub>

## A RELEVÂNCIA DOS SISTEMAS DE GESTÃO DA QUALIDADE E O PAPEL DA CONTABILIDADE, NAS PEQUENAS E MEDIAS EMPRESAS, EM PORTUGAL

2 O Sistema de Contabilidade da sua empresa gera informação sobre Custos da Qualidade?

▪ Sim ☐ 1. Indique qual:

» Custos do Departamento da Qualidade (formação, vencimentos, gastos, etc) .....	<input type="checkbox"/> 1
» Aquisição de serviços externos na área da qualidade (auditorias, estudos, etc) .....	<input type="checkbox"/> 2
» Custos laboratoriais, de testes e similares .....	<input type="checkbox"/> 3
» Custos do serviço após venda (vencimentos, consumos e outros).....	<input type="checkbox"/> 4
» Custos de garantias e indemnizações por produtos / serviços defeituosos .....	<input type="checkbox"/> 5
» Custos de contencioso (judiciais e outros derivados da resolução de conflitos) .....	<input type="checkbox"/> 6
» Custos com trabalhos repetidos e desperdícios devidos à falta de qualidade .....	<input type="checkbox"/> 7
» Devoluções de clientes e anulações de serviços por falta de qualidade .....	<input type="checkbox"/> 8
» Análise de antiguidades de saldos de clientes e outros devedores .....	<input type="checkbox"/> 9
» Existências (stocks) excessivas .....	<input type="checkbox"/> 10
» Tempos de inactividade de equipamentos produtivos e do pessoal .....	<input type="checkbox"/> 11
» Gerar informação para medir o impacto dos custos da não qualidade nos resultados .....	<input type="checkbox"/> 12
» Relação dos custos da qualidade com outros indicadores .....	<input type="checkbox"/> 13
» Outra(s). Qual(ais)? .....	<input type="checkbox"/> 14

▪ Não ☐ 2. Porquê?

» Desnecessário .....	<input type="checkbox"/> 1
» Desconhece os benefícios.....	<input type="checkbox"/> 2
» É difícil implementar .....	<input type="checkbox"/> 3
» Outra(s). Qual(is)? .....	<input type="checkbox"/> 4

### III. Perfil do Respondente

1	Género.....	Masculino <input type="checkbox"/> 1	Feminino <input type="checkbox"/> 2							
2	Idade.....	_____ anos								
3	Habilitações Literárias	1.º Ciclo Básico (antiga primária) <input type="checkbox"/> 1	2.º Ciclo Básico (5.º e 6.º Ano) <input type="checkbox"/> 2	3.º Ciclo Básico (7.º ao 9.º Ano) <input type="checkbox"/> 3	Ensino Secundário (10.º ao 12.º Ano) <input type="checkbox"/> 4	Bacharelato <input type="checkbox"/> 5	Licenciatura <input type="checkbox"/> 6	Mestrado <input type="checkbox"/> 7	Doutoramento <input type="checkbox"/> 8	Outra. Qual? <input type="checkbox"/> 9
4	Cargo que ocupa na empresa: _____									
5	Antiguidade na empresa: _____ anos									
6	Experiência profissional: _____ anos									

### IV. Caracterização da Empresa

1	Relativamente ao estabelecimento principal, indique:				
	▪ Distrito: _____	▪ Concelho: _____			
2	Indique a forma jurídica	Sociedade Anónima <input type="checkbox"/> 1	Sociedade por Quotas <input type="checkbox"/> 2	Empresa em nome individual <input type="checkbox"/> 3	Outra. Qual? <input type="checkbox"/> 4
3	Indique o sector de actividade (CAE – Rev. 3) – Código _____		Descrição _____		
4	Com referência à data do último exercício contabilístico encerrado, indique:				
	▪ Nº médio de pessoas ao serviço: _____ pessoas				
	▪ Total do balanço anual: _____ €		▪ Volume de negócios anual: _____ €		

### V. Comentários, sugestões e notas finais


MUITO OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO!

